

Міністерство науки і освіти України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Курсова робота

з фінансового та управлінського обліку
на тему: «Облік готової продукції та її реалізації»

Студентки 4 курсу групи ОПД-41
Кузьмович Оксани Олегівни
Керівник:

Національна шкала _____
Кількість балів _____
Оцінка ECTS _____

Члени комісії :

_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)
_____	_____
(підпис)	(прізвище та ініціали)

Тернопіль – 2017

План

Вступ

1. Поняття про готову продукцію та її оцінка.
2. Облік випуску готової продукції
3. Облік реалізації готової продукції
4. Відображення результатів обліку готової продукції у звітності.

Висновки

Список використаної літератури

ВСТУП

Реалізація продукції завершує операційний цикл у діяльності підприємства. У ринкових умовах процедури її планування передують виробничий процес. Підприємство має виробляти ту продукцію, яка користується попитом на ринку збуту.

Головну роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє система контролю за реалізацією продукції, оскільки вона впливає на фінансовий результат, який є узагальнюючим показником роботи підприємства. За таких умов завданням обліку є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності,

У економічно складний для України час держава повинна підтримувати виробників продукції, особливо, якщо підприємство виготовляє якусь нову продукцію, стимулювати підприємства до більшого розширення, надавати пільги і зменшувати податковий тиск.

Мета даної курсової роботи полягає в поглибленому вивченні обліку та реалізації готової продукції, її порівняння та співставлення теорії з практикою.

Мета дослідження – визначити поняття, умови, методи обліку готової продукції на підприємстві. Предмет дослідження – ведення бухгалтерського обліку та звітності на підприємстві.

Об'єкт дослідження – процес обліку готової на підприємстві.

В даній курсовій роботі будуть висвітлені такі питання: поняття та класифікація готової продукції; порядок формування пакової вартості готової продукції; нормативнозаконодавча база з обліку готової продукції та її реалізації; документування господарських операцій з руху готової продукції; синтетичний та аналітичний облік готової продукції та її реалізації; облік надходження готової продукції; облік реалізації готової продукції; порядок відображення у звітності готової продукції.

Значним внеском до розвитку уявлень про готову продукцію є праці провідних вітчизняних вчених як Ф.Ф. Бутинця, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.І. Єфименка. [7]

Сутність проблеми обліку надходження виробничих запасів та формування їх собівартості здобули своє відображення у працях Білухи Т.М., Завгороднього В.Л, та багато інших.[3]

1. **Поняття про готову продукцію та її оцінка**

За ринкових умов господарювання вітчизняним підприємствам для успішного функціонування й розширення своєї діяльності, а відтак й отримання якомога більших доходів, необхідно виготовляти конкурентоспроможну продукцію й розраховувати тільки на свої сили. Головну роль у забезпеченні конкурентоспроможності підприємства відіграє обліково-аналітична система виробництва та реалізації готової продукції (товару).

Формування готової продукції та її збут є завершальними стадіями операційного циклу виробничого підприємства. За таких умов завданням обліку та аудиту є забезпечення управлінського персоналу інформацією для оперативного регулювання реалізації продукції, планування майбутньої діяльності, запобігання суб'єктивності у процесі прийняття рішень.

При товарному виробництві готова продукція, виготовлена людиною, займала та надалі займає центральне місце у суспільстві, бо товар і гроші утворившись ще з давніх-давен й обслуговували різні суспільні системи. Проте у міру розвитку виробництва й обміну товар набуває економічного значення. У всі часи вчені прагнули зрозуміти сутність товарних взаємин, закони, які ними керують.

Залежно від економічного призначення продукція поділяється на:

- предмети вжитки, які включають продовольчі та непродовольчі товари, що задовольняють особисті потреби людей;
- продукцію виробничого споживання, тобто засоби виробництва;
- продукцію військово-промислового комплексу.

На рівні держави одним з основних макроекономічних показників, що оцінюють результати економічної діяльності сукупності підприємств, є валовий внутрішній продукт, який вимірює вартість кінцевої продукції, виробленої резидентами даної країни. Валовий внутрішній продукт – це перша за все показник виробництва [3, с. 78].

На мікроекономічному рівні, тобто на рівні підприємства, продукція засвоїм складом та призначенням ділиться на валову і товарну.

До складу валової продукції підприємства включають вартість готових виробів, напівфабрикатів і послуг виробничого характеру, призначених для використання як усередині підприємства, так і відпущених на сторону, вартість виготовлення і ремонту тари, якщо вона не включається в ціну продукції. Валова продукція характеризує загальний обсяг виробничої діяльності підприємства незалежно від ступеня готовності продукції. Ця продукція, призначена для збуту і реалізації за межі підприємства (сукупності підприємства або галузі народного господарства) [4].

Товарна продукція промислового підприємства формується в грошовому вираженні та є обсягом тієї частини виготовленої продукції, яка буде відпущена (реалізована) за межі його основної діяльності. Вона включає виготовлені усіма основними, допоміжними, підсобними і побічними цехами підприємства готову продукцію, яка створена у конкретному періоді для збуту на сторону, а також включає напівфабрикати й виконані, попередньо замовлена іншими підприємствами та організаціями, роботи промислового характеру (послуги) також для реалізації на сторону. На відміну від валової, товарна продукція не включає зміни залишків незавершеного виробництва, а також напівфабрикатів свого виробництва, які призначені для власного використання в цехах підприємства.

До складу товарної продукції входять роботи та послуги промислового характеру, виконані на замовлення інших суб'єктів господарювання, а також готова продукція, до якої належать:

- готові вироби, які виготовляються для реалізації за межі підприємства
- напівфабрикати, які реалізуються за межі підприємства
- продукція допоміжних цехів, реалізуються за межі підприємств

Сучасні економісти готову продукцію тлумачать, як продукцію, котра повністю завершена обробкою на конкретному підприємстві, пройшла

усі стадії технічного випробовування, приймання, укомплектування, відповідно до умов договорів із замовниками та відповідає стандартам або затвердженим технічним умовам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві іздана на склад чи передана замовнику [8, с. 227]

Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” готовою продукцією, вважається продукція, що виготовлена на підприємстві, в установі, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [9].

Порівнявши це визначення із тлумачення такого виду продукції у міжнародній обліковій практиці, спостерігаємо практичне його співпадання. При цьому уточнюється, що вироби, які не пройшли всіх стадій технологічної обробки, випробувань і технологічного приймання, вважаються не закінченими і входять до складу незавершеного виробництва підприємства.

Готова продукція — це виріб (напівфабрикат), послуга, робота, що пройшли всі стадії технологічної обробки на даному підприємстві, відповідають затвердженим стандартам або умовам договору, прийняті технічним контролем підприємства і здані на склад або замовникові — покупцеві згідно з діючим порядком прийняття продукції (Рисунок 1).

Усі елементи виробничого процесу — сировина, матеріали, які перебувають на різних стадіях технологічного процесу, утворюють незавершене виробництво та формують вид виробничого запасу.

Оскільки готова продукція, відповідно до чинного законодавства, відноситься до активів підприємства, тобто ресурсів, які придбані (виготовлені) в минулому і в майбутньому очікується отримати від їх реалізації та збуту економічну вигоду, — то в бухгалтерському обліку застосування методів її оцінки повинно ні не знижувати витрат на виробництво цієї продукції, ні не завищувати її оцінки. Якщо готова продукція не може принести підприємству

економічну вигоду від її реалізації чи обміну, то вона не буде вважатись активом і повинна бути списана з балансу.

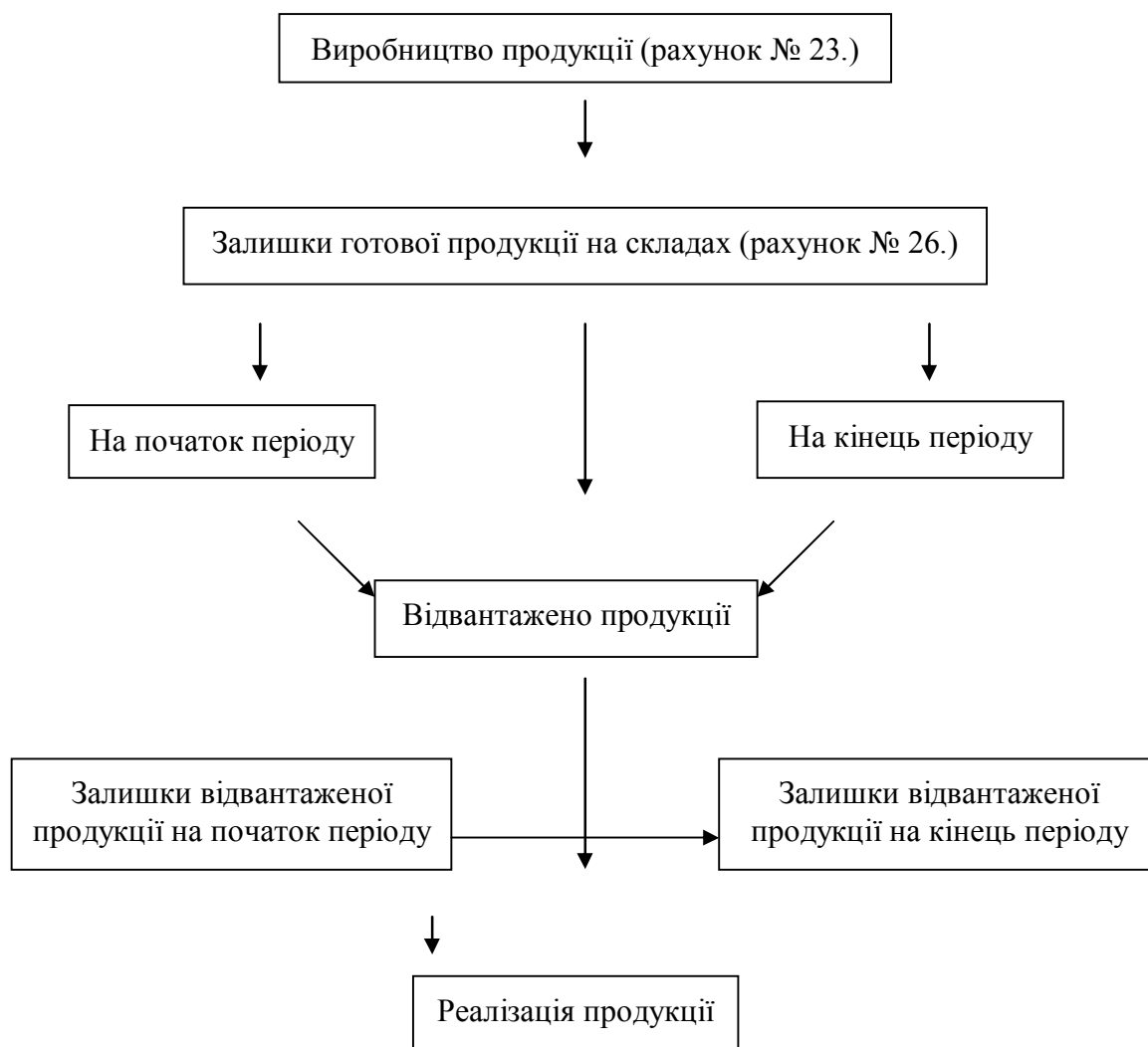


Рисунок 1. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції[9].

Продукція відноситься до готової при виконанні наступних умов:

- виробничий процес, відповідно до технологічних умов, повинен бути завершеним;
- оприбуткування продукції на склад повинно здійснюватись відповідно до встановлених технічних параметрів та інших нормативів і стандартів, що діють на конкретному підприємстві;

– обприскування, реалізація та збут готової продукції обов'язково повинні супроводжуватись відповідними первинними документами.

Після завершення виробничого циклу готова продукція надходить на склад підприємства. На цьому етапі вона стає невід'ємною частинною запасу підприємства й виступає як готова продукція, або як сировина для наступного виробництва.

Головне завдання, будь-якого підприємства – отримати прибуток. Невинятком є і виробничі підприємства, кінцевим результатом діяльності яких є саме реалізація (збут) виготовлених своїми силами виробів та продукції. Збут

готової продукції є завершальним етапом кругообігу господарських засобів підприємства, що дозволяє йому виконувати свої зобов'язання перед державним бюджетом, банком щодо позик, робітниками й службовцями, постачальниками, а також відшкодувати виробничі витрати.

Отже, збут продукції окремого підприємства – це наперед відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства від отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників. Тобто продукція, яку виготовило підприємство переходить у власність покупця. За проданою продукцією підприємство отримує винагороду, зазвичай це безпосередня сума грошових коштів, тому зміцнення фінансового становища виробничого суб'єкта господарювання напряму залежить від своєчасного, якісного виробництва та збуту готової продукції.

За своїм економічним та обліково-аналітичним характером процес реалізації готової продукції цілком протилежний процесу придбання товарно-матеріальних цінностей підприємством і складається з таких операцій (рис. 2).

Таким чином, покупець відшкодовує підприємству-виробнику вартість готової продукції за цінами реалізації. Ціна реалізації встановлюється виробником продукції в залежності від різних факторів та обов'язково

Процес реалізації продукції Перетворення товарної форми в грошову (продаж)

Зменшення наявних товарно-матеріальних цінностей, що в результаті зменшує матеріальну відповідальність Реалізація фінансового результату (прибуток або збиток) узгоджується з покупцем і прописується у договірних документах.

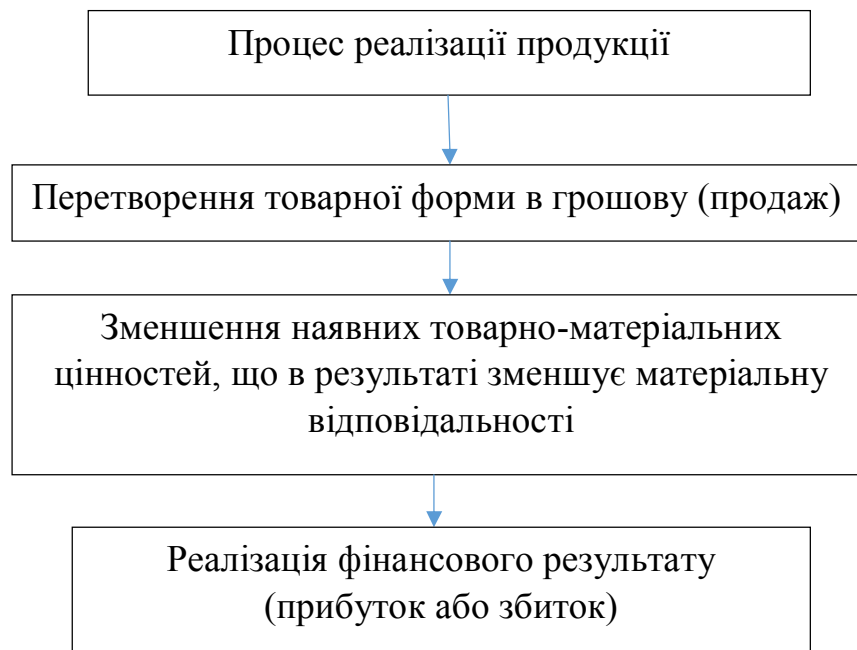


Рис. 2 Схема реалізації (збуту) готової продукції[3].

До факторів, які впливають на формування ціни продажу, можна віднести:

- фактичну або очікувану собівартість продукції;
- пропозиції та попит на ринку на цю продукцію;
- встановлення відповідних державних обмежень на ціни та націнок щодо певних видів продукції, особливо деяких продуктів харчування.

Однак, при формуванні ціни реалізації потрібно враховувати, що її рівень повинен бути завжди вище виробничої собівартості. В іншому випадку підприємству неминуче отримає збитки.

Готова продукція в бухгалтерському обліку може оцінюватися за одним з таких варіантів:

- за плановою (нормативною)
- виробничою собівартістю;
- за обліковим цінами.

При використанні варіанта оцінювання за плановою (нормативною) виробничою собівартістю визначають і окремо враховують відхилення фактичної виробничої собівартості за звітний місяць від планової (нормативної) собівартості. Позитивним у такому розрахунку випуску є єдність оцінки в поточному обліку, при плануванні складання звітності[19].

При використанні методу оцінювання за обліковими цінами відособлено враховується різниця між фактичною собівартістю і обліковою ціною. Цей варіант є найпоширенішим варіантом оцінювання готової продукції. Його перевага полягає в тому, що в умовах відносно стійких цін є можливість зіставляти оцінки продукції в поточному обліку і звітності, що важливо для контролю за правильним визначенням обсягу товарного випуску.

Якщо готова продукція в бухгалтерському обліку оцінюється за фактичною її собівартістю, то вона може бути визначена тільки після додавання всіх витрат на її виробництво, тобто прямих витрат, та подальшого калькулювання собівартості одиниці випущеної продукції. При цьому підприємство повинно використовувати методи оцінювання вибуття запасів для виробництва готової продукції, що регламентовані П(С)БУ 9 «Запаси».

Якщо підприємство використовує методи FIFO та ідентифікованої собівартості, то в нього не має проблеми з визначенням собівартості готової продукції при її вибутті. Інша ситуація виникає, коли підприємство використовує метод середньозваженої собівартості, а готова продукція

реалізується протягом місяця. Адже для визначення собівартості одиниці вибуття запасів (готової продукції) потрібно використовувати саме середньозважену собівартість за період — один місяць. А в даному випадку місяць ще не завершений, і середньозважену собівартість визначити правильно неможливо. В поточному обліку підприємства, в таких умовах, готову продукцію потрібно оцінювати за прийнятими на підприємстві «обліковими» цінами, тобто за середньорічною, плановою собівартістю, оптово-розрахунковою, договірною ціною або за фактичною собівартістю. Якщо готова продукція на підприємстві оцінюється не за фактичною собівартістю, а за нормативними цінами (нормативний метод), то відокремлено від фактичної собівартості потрібно визначати відхилення. В кінці звітної періоду відхилення розподіляються між за лишками нереалізованої і реалізованої продукції.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітної періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі постійні розподілені загальновиробничі витрати[3].

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо)[6].

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що застосовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли, роботи, якість яких не відповідає встановленим стандартам або технічним характеристикам і які не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення[10]. .

За характером виправлених дефектів брак може бути виправним (недоліки можна усунути, а запаси згодом використати за прямим призначенням) і невиправним (вироблені запаси не можуть використовуватись за прямим призначенням, а дефекти не підлягають виправленню), а за місцем виявлення браку – внутрішній (виявлений в самому підприємстві) і зовнішній (виявлений покупцями і пред'явлений ними для відшкодування збитків).

Вартість браку визначається за фактичною виробничою собівартістю.

Собівартість внутрішнього виправного браку включає: витрати на сировину і матеріали, напівфабрикати, витрачені на усунення дефектів; заробітну плату працівників, нараховану за виправлення браку, і нарахування на неї; частину загальновиробничих витрат[11]..

Загальна сума втрат від браку включає вартість остаточно забракованої продукції, витрати на виправлення браку, вартість матеріалів, зіпсованих при налагодженні обладнання.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати», до виробничої собівартості не включаються адміністративні витрати та витрати на збут.

2. Облік випуску готової продукції

Підприємства виробляють продукцію у відповідності із заключеними договорами, розробленими плановими завданнями з асортименту, кількості і якості. Керівник підприємства, в першу чергу, повинен приділяти увагу питанням збільшення обсягу виготовленої продукції, розширення її асортименту і покращення якості, вивчаючи потреби ринку.

Основними завданнями обліку готової продукції на підприємствах в системі організації є:

- систематичний контроль за випуском готової продукції, станом її запасів і збереженням на складах, обсягом виконаних робіт та послуг;
- вчасному і правильному документуванні оформлення відвантаженої і відпущеної продукції (робіт, послуг);
- контроль за виконанням плану договорів-поставок за обсягом та асортиментом реалізованої продукції, організацією розрахунку з покупцями;
- вчасному і достовірному визначенні результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) та їх облік.

Виконання цих задач залежить від ритмічності роботи підприємства, правильної організації збуту та складського господарства, вчасного документального оформлення господарських операцій.[9] Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі. Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються і, при необхідності, зважуються. Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість випуску готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному і вартісному вираженні. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Накопичувальні відомості випуску готової продукції (в натуральному і вартісному вираженні) і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця.

Ціна проставляється на підставі номенклатури-цінника, наявність якого є однією з важливих умов організації обліку готової продукції. В ньому вказується вид кожного виробу, його відмінні ознаки (модель, артикул, марка, фасон тощо), привласнений йому код, сукупний номенклатурний номер, що закріплюється на весь час виробництва і збуту продукції на даному підприємстві, та облікові ціни.

При використанні ЕОМ в бухгалтерському обліку, крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка оподатковується і та не оподатковується різними видами податків, довідники середньо кварталної та середньорічної собівартості, платників та вантажоодержувачів. У вигляді довідників формалізуються і способи визначення суми рахунку за продукцію, відвантаженою на

внутрішній ринок та на експорт. В довідниках зазначається найменування виробу, коди видів товарної продукції, виробничі та змінні параметри (ціна, собівартість, ставки податків тощо [14]).

В залежності від виду випуску готової продукції з виробництва оформлюється та відображається в обліку по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад.

Відпуск (відвантаження) продукції покупцю оформлюється видатковими накладними, приймально-здавальними актами із зазначенням номера накладної і дати оформлення, номера і дати договору з замовником, назви та реквізитів замовника, одиниць виміру, кількості, оптової ціни і вартості.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 "Готова продукція".

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам. Вироблена готова продукція зараховується на баланс запервісною вартістю.

За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції з власного виробництва. Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами [15].

При списанні готової продукції з рахунку 26 "Готова продукція" сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами.

Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 "Готова продукція" і дебетом відповідних рахунків. Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції використовується рахунок 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва".

Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень. [11]

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції. На рахунку 28 "Товари" ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгіві та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 "Товари" застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість

матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, щовиробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

3. Облік реалізації готової продукції

Бухгалтерський облік реалізації готової продукції – відображення процесу реалізації готової продукції підприємства на синтетичних та аналітичних рахунках, регістрах бухгалтерського обліку. Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві (замовникові) пред'явлені розрахункові документи. Пред'явленими розрахунковими документами (покупцеві, замовникові) вважаються документи з моменту подачі їх до установи банку (за умови здійснення розрахункових операцій через установи банків), або передачі їх покупцеві (замовникові) відповідно до умов, передбачених договором (контрактом), тобто без участі установ банків. Якщо покупець (замовник) за умовами договору одержує продукцію безпосередньо на підприємстві-виготовлювачі, то така продукція вважається реалізованою після видачі відповідного оформлення документами та пред'явлення покупцеві-замовникові розрахункових документів. Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець одержало плату або авансові платежі. Таким чином, реалізованою продукцією (роботами, послугами) вважається продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зазначеної в оформлених як підстава для розрахунків з покупцями (замовниками) документах, або продажна вартість відвантаженої продукції (виконаних робіт, послуг), зарахована як платіж на рахунки підприємства в установах банків. Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець отримало оплату або авансові платежі. Підприємства, які здійснюють власну діяльність у сферах торгівлі та

громадського харчування, де розрахунки за товари та продукцію здійснюються готівкою, валовий дохід від реалізації визначають у міру отримання готівки. Перехід на визначення результатів реалізації за методом нарахування наближує систему обліку та статистики, яка застосовується в Україні до загальноприйнятої у міжнародній практиці. Будь-яке підприємство повинно вести бухгалтерський облік реалізації готової продукції (робіт, послуг) згідно з вимогами чинного законодавства країни.

При реалізації товару зі складу, відпуск товарів проводиться: на основі виписаних рахунків-фактур при разових поставках, на підставі договорів купівлі-реалізації.

Відвантаження товарів представникові покупця проводиться: 1) при пред'явленні довіреності документа, що засвідчує його особу, із оформленою накладною і рахунком-фактурою; 2) іногороднім покупцям на основі наказів-накладних комерційної служби (відділу збуту), що виписані відповідно до договору поставки; 3) при транспортуванні товарів складається транспортна накладна ф. № 1ТН. У даних документах заповнюються реквізити підприємств, найменування та якісні характеристики товару, що відвантажуються, його ціна, ставка і сума ПДВ, мита. Одночасно виписується податкова накладна, оригінал вручається покупцеві, копія залишається на оптовому підприємстві для складання розрахунку і звітності. На підставі податкової накладної здійснюють записи у Книгу обліку реалізації товарів.

Для обліку реалізації товарів встановлено:

I. Метод нарахування, при якому для визначення обсягу реалізації вважається дата відвантаження товарів (передача права власності на товари покупцям) незалежно від терміну виконання платежів. Тому в бухгалтерському обліку роблять запис:

1) визначення суми доходу при відвантаженні товару — Д-т 36 "Розрахунки з покупцями" — К-т 702 "Дохід від реалізації товарів". При цьому сума ПДВ відображається заданими Податкової накладної у Книзі

обліку реалізації товарів і проводиться запис Д-т 702 "Дохід від реалізації товарів" — К-т 643 "Податковий кредит";

2) одночасно списують собівартість реалізованого товару: Д-т 902 "Собівартість реалізованих товарів" — К-т 281 "Товари на складі";

3) при надходженні коштів за реалізований товар проводять запис: Д-т 31 "Рахунки в банку" — К-т 36 "Розрахунки з покупцями" і одночасно списують суму податкового кредиту з ПДВ: Д-т 643 "Податковий кредит" — К-т 641 "Розрахунки за податками", субрахунок ПДВ.

II. Якщо підприємство реалізує товари на умовах попередньої оплати, то здійснюються такі проведення:

1) надходження оплати (попередньої оплати) за товари Д-т 31 "Рахунки в банках" — К-т 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками";

2) визначення доходу від реалізації товару Д-т 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" — К-т 702 "Дохід від реалізації товарів";

3) одночасно відображається сума податкового зобов'язання з ПДВ Д-т 643 "Податкове зобов'язання" і К-т 641 "Розрахунки за податками";

4) списано собівартість реалізованих товарів Д-т 902 "Собівартість товарів" — К-т 281 "Товари на складі";

5) одночасно відображається сума податкових зобов'язань з ПДВ Д-т 702 "Дохід від реалізації товарів" — К-т 643 "Податкове зобов'язання";

6) при обліку товарів за цінами реалізації (облік за продажними цінами) підприємства в кінці місяця визначають і списують способом "червоне сторно" суму торгової націнки, що відноситься до собівартості реалізованих товарів Д-т 902 "Собівартість товарів" — К-т 285 "Торгова націнка".

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку затрати на збут – продаж, реалізацію продукції, послуг, товарів формує окрему статтю звітності про фінансові результати, а це означає, що у бухгалтерському обліку має бути передбачено відокремлене формування цих затрат.

До затрат щодо збуту продукції, товарів, послуг належать ті, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, товарів, тобто позавиробничі затрати. А саме:

- затрати на тару та упаковку продукції на складах готової продукції, затрати на ремонт тари;
- транспортні затрати на доставку продукції від станції відправлення (пристань) до станції (пристані) призначення;
- затрати на вантаження у вагони, судна, автомобілі та інші транспортні засоби;
- комісійні збори, що сплачуються різним організаціям відповідно до договорів;
- комісійні винагороди, що сплачуються торговим, постачальним або збутовим організаціям за продаж ними продукції, яка не може бути реалізована підприємством і тому передається для реалізації на комісійних засадах;
- затрати на спеціальні аналізи, що виконуються під час відвантаження;
- утримання приміщень для зберігання продукції у місцях її реалізації[23].

До «Витрат на збут» відносяться також затрати підприємства, пов'язані з реалізацією продукції (товарів):

- оплата праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту та складів, водіям тощо;
- затрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження;
- оплата послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторгових організацій;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт та утримання основних засобів відділу збуту, складів, транспортних засобів, демонстраційних залів тощо;

- фрахт та інші виплати, пов'язані з транспортуванням продукції;
- надання знижок (дисконту) покупцям;
- гарантійне обслуговування покупців.

До цієї групи належать також затрати на відшкодування затрат за участь у виставках, ярмарках, безкоштовно передані зразки і моделі, на представницькі затрати (організацію прийомів), конференцій та інших офіційних заходів — включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу в розмірі до двох процентів від обсягів реалізації продукції.

Разом з тим до затрат щодо збуту продукції не належать:

- вартість тари, що відшкодовується понад ціну товару;
- затрати на тару та упаковку, якщо преїскурантом (або за умовами договору) передбачається відпуск продукції без тарування;
- затрати на тару, якщо тарування продукції (відповідно до встановлених технологічним процесом) провадиться у цінах до здачі її на склад готової продукції; вартість такої тари включається до виробничої собівартості продукції;
- затрати з упаковування і транспортування продукції, відшкодовувані покупцями;
- знижка цін, наданих торговельним організаціям для відшкодування їх транспортних витрат[10].

Облік затрат щодо збуту ведуть на рахунку «Витрати на збут». Загальна методика обліку затрат на збут з реалізації за елементами аналогічна методиці обліку затрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи затрат, на другому проводиться їх списування на фінансові результати у внутрішньогосподарському обліку — визначається можливість їх прямого або непрямого віднесення на відповідний вид продукту. Непрямі затрати поділяються між окремими видами продукції.

У зв'язку з тим, що затрати зі збуту є частиною собівартості проданої (реалізованої) продукції та впливають на фінансовий результат, доцільно

провадити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком.

У цьому випадку затрати щомісячно розподіляються так:

а) затрати загального характеру між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;

б) транспортні витрати (якщо їх питома вага значна) — за видами реалізованої продукції, їх просто списують наприкінці місяця.

Для розподілу затрат по збуту у бухгалтерії складають довідку-розрахунок або відомість розподілу, де вказують види реалізованої продукції, її виробничу собівартість. Як правило, загальна сума затрат по збуту повністю списується і включається до собівартості проданої (реалізованої) продукції. При цьому робиться бухгалтерський запис, дебет рахунка «Фінансові результати», кредит — «Витрати зі збуту».

Таблиця 1

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Нараховано амортизацію по основних засобах і необоротних матеріальних активах торговельного призначення	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
Списано малоцінні та швидкозношувані предметиторговельного призначення	93 «Витрати на збут»	22 «МШП»
Витрати по відрядженню віднесено до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Віднесено частину витрат майбутніх періодів до витрат на збут (оренда торговельних приміщень, страхові платежі та ін.)	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»

Проведено нарахування на заробітну плату працівників збуту до соціального спрямування фондів	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано заробітну плату працівникам збуту	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Віднесено витрати по рекламі до витрат на збут	93 «Витрати на збут»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Списано витрати на збут на фінансові результати основної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	93 «Витрати на збут»

Готова продукція відвантажується покупцям згідно існуючим договорам (контрактам). При відвантаженні працівники складу на відібрану та вже упаковану продукцію виписують накладну, у якій ставить підпис представник покупця або інша уповноважена особа. Ця накладна та інші первинні документи (залізничні квитанції та ін.) передаються у бухгалтерію підприємства, де на основі цих документів, як правило, виписується рахунок-фактура.

Рахунки-фактури на відвантажену продукцію направляються покупцям, а їх копії залишаються у постачальника.

Одночасно (звичайно у чотирьох примірниках) виписується платіжна вимога-доручення банку на отримання коштів від покупців за відвантажену продукцію. Платіжні вимоги-доручення нумеруються у єдиному порядку [17].

Для вивозу готової продукції з території підприємства представникам вантажоодержувача надаються товарні перепустки на вивіз з території підприємства готової продукції. Перепустки підписують керівник та головний бухгалтер підприємства або уповноважені особи. Перепусткою

може бути товарно-транспортна накладна або фактури, на якій ставляться дозволяючи підписи.

4. Відображення результатів обліку готової продукції у звітності

Випущена з виробництва готова продукція здається на склад за накладними. В бухгалтерії на підставі накладних ведеться накопичувальна відомість випуску готової продукції, у якій випущена продукція групується за видами і сортами (номенклатурними номерами) і відображається за двома оцінками - за обліковою вартістю (плановою собівартістю або за відпускними цінами без ПДВ) і фактичною собівартістю.

Такий порядок оцінки зумовлений тим, що фактичну собівартість готової продукції, випущеної протягом місяця з виробництва, визначають тільки наприкінці місяця після відображення всіх прямих затрат і розподілу непрямих витрат та складання звітної калькуляції.

Дані відомості випуску готової продукції є підставою для її оприбуткування.

Синтетичний облік наявності руху готової продукції за фактичною собівартістю ведеться на активному рахунку 26 "Готова продукція".

Оприбуткування випущеної з виробництва продукції відображається по дебету рахунку 26 "Готова продукція" і кредиту рахунку 23 "Виробництво".

Виконанні здані за актами замовникам роботи списуються з кредиту рахунку 23 "Виробництво" на дебет рахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг".

Підприємства реалізують свою продукцію покупцям на підставі укладених договорів (угод). Відпуск готової продукції покупцям оформляється накладною на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20), яка є підставою для списання готової продукції підприємством-виробником, що здійснило її відпуск, для оприбуткування її підприємством-одержувачем та для дозволу на вивезення її з території підприємства-постачальника[17].

У накладній зазначаються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції, що відпускається. За потреби (при значній кількості назв, видів готової продукції, що відпускається) накладна за формою № 20 складається як обов'язковий додаток до товарно-транспортної накладної (ф. № I-ТН або № I-ТР спирт). Якщо дані про готову продукцію, яка відпускається і вивозиться автотранспортом на сторону, вміщуються у товарно-транспортній накладній, то накладна за формою № М-20 не складається.

Податкова накладна надає право покупцю, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту (з віднесенням на дебет рахунка 641 "Розрахунки за податками") витрат по сплаті ПДВ постачальнику (продавцю) при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг). Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Для проведення розрахунків з покупцем постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, що підтверджують факт передачі (відпуску) матеріальних цінностей і їх оплату з зазначенням суми ПДВ.

Постачальник може включити до рахунка-фактури покупця, крім вартості відвантаженої продукції, вартість тари, відвантаженої з продукцією (якщо вона не включена у відпускну вартість продукції і оплачується понад її відпускну вартість), а також транспортні витрати.

Аналітичний облік відвантаження і реалізації продукції, а також розрахунків з покупцями і замовниками підприємства ведуть у відомості № 16 відвантаження, відпуску і реалізації продукції. Записи в цій відомості (як і в журналі - ордері № 6) здійснюють в лінійному (позиційному) порядку, що дає можливість бачити, за яким розрахунковим документом, яка сума підлягає до сплати покупцем (замовником), а також робиться відмітка про оплату. При спрощеній формі облік відвантаження і реалізації продукції ведуть у відомості ф. № В-6.

Законодавством для обліку реалізації встановлено метод нарахування.

При методі нарахування датою реалізації вважається дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строку здійснення платежів. У цьому разі датою реалізації вважається дата відвантаження готової продукції покупцям (а для робіт, послуг - дата оформлення документів, які засвідчують їх виконання).

Відповідно до національного Плану рахунків на відпускну вартість відвантаженої (реалізованої) покупцям готової продукції в бухгалтерському обліку підприємства робиться запис по дебету рахунка 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками" і кредиту рахунка 701 "Доход від реалізації готової продукції".

Одночасно робиться запис на списання виробничої собівартості реалізованої продукції:

- Д-т рах. 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
- К-т рах. 26 "Готова продукція".

Сума податкового зобов'язання по ПДВ, визначена за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації готової продукції, відображається записом по дебету рахунка 701 "Доход від реалізації готової продукції" в кореспонденції з кредитом рахунка 641 "Розрахунки за податками".

Якщо на рахунок підприємства надходять кошти від покупців у порядку попередньої оплати за продукцію, що підлягає відвантаженню, то в бухгалтерському обліку роблять запис:

- Д-т рах. 31 "Рахунки в банках";
- К-т рах. 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Одночасно одержана плата зараховується в доход від реалізації звітного періоду записом:

- Д-т рах. 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками"
- К-т рах. 701 "Доход від реалізації готової продукції".

При реалізації продукції в порядку попередньої оплати у підприємства виникає зобов'язання перед бюджетом по сплаті ПДВ, сума якого

обчислюється за встановленою ставкою до суми доходу від реалізації і в бухгалтерському обліку відображається записом:

- Д-т рах. 643 "Податкові зобов'язання"
- К-т рах. 641 "Розрахунки за податками".

Відвантажена (реалізована) покупцям попередньо оплачена готова продукція за виробничою собівартістю списується з балансу записом:

- Д-т рах. 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"
- К-т рах. 26 "Готова продукція".

Після відвантаження покупцям попередньо оплаченої готової продукції на суму податкового зобов'язання роблять запис:

- Д-т рах. 701 "Доход від реалізації готової продукції"
- К-т рах. 643 "Податкові зобов'язання".

Витрати, пов'язані з реалізацією готової продукції, які здійснюються за рахунок підприємства-постачальника, відображають на рахунку 9³ "Витрати на збут". До складу витрат на збут належать:

- витрати на тару й упаковку на складах готової продукції, якщо вони не передбачені технологічним процесом виробництва і не входять до виробничої собівартості продукції. Витрати на тару належать до складу витрат на збут у тому разі, якщо затарення й упаковка здійснюється після її здачі на склад;

- витрати на відшкодування складських, навантажувально-розвантажувальних, перевалочних, страхових витрат постачальника, які не включаються до ціни продукції згідно з умовами поставки, передбаченими угодою сторін;

- витрати на оплату послуг транспортно-експедиційних, страхових і посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду);

- витрати на оплату експортного (вивізного) мита і митних зборів;

- витрати на проведення реклами і передпродажну підготовку товарів (поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретної

продукції, створення популярності попиту на цю продукцію для оперативнішого просування її на ринку) та ін.

У міру здійснення зазначених витрат у бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 93 "Витрати на збут" у кореспонденції з кредитом рахунків:

- 20 "Виробничі запаси" (на вартість тари і тарних матеріалів, використаних для упаковки і затарення готової продукції);
- 23 "Виробництво", 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" (на вартість послуг власного автотранспорту та сторонніх організацій при перевезенні відвантаженої продукції, навантажувально-розвантажувальні та інші роботи);
- 66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням" (на суму заробітної плати, нарахованої працівникам за роботи по упаковці, затаренню та відвантаженню готової продукції покупцям; нараховані збори на соціальне та пенсійне страхування) та ін.

Наприкінці звітного періоду витрати, відображені на дебеті рахунка 93 - "Витрати на збут", списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 "Фінансові результати", субрахунок 791 "Результат основної діяльності". Отже, на кредиті рахунка 70 "Доходи від реалізації" (субрахунки 701 "Доход від реалізації готової продукції", 703 "Доход від реалізації робіт і послуг") відображають суму доходів, одержаних підприємством від реалізації готової продукції, виконаних робіт і послуг, а на дебеті - нараховану суму ПДВ, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Шляхом порівняння кредитового і дебетового оборотів рахунка 70 "Доходи від реалізації" підприємство визначає чистий доход від реалізації продукції (робіт, послуг), який списується на фінансові результати проводкою:

- Д-т рах. 70 "Доходи від реалізації" (відповідний субрахунок)
- К-т рах. 79 "Фінансові результати", субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Наприкінці звітнього періоду на дебет рахунка 79 "Фінансові результати", субрахунок 791 "Результат основної діяльності" списують:

- собівартість реалізованої продукції, робіт послуг (з кредиту рахунка 90 "Собівартість реалізації" (відповідний субрахунок);
- витрати, пов'язані з реалізацією (з кредиту рахунка 93 "Витрати на збут");
- адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 "Адміністративні витрати");
- інші витрати операційної діяльності (з кредиту рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності"), а також суму податку на прибуток від основної діяльності, нараховану за даними бухгалтерського обліку (з кредиту рахунка 98 "Податки на прибуток").

За даними рахунка 79 "Фінансові результати" визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності, який відображають записами:

а) на суму одержаного прибутку:

- Д-т рах. 79 "Фінансові результати"
- К-т рах. 441 "Прибуток нерозподілений";

б) на суму збитку:

- Д-т рах. 442 "Непокриті збитки"
- К-т рах. 79 "Фінансові результати".

Дані рахунка 79 "Фінансові результати" використовують для складання Звіту про фінансові результати.

Податок на прибуток підприємств

Згідно з пп. 134.1.1 Податкового кодексу об'єктом оподаткування є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПБО або

МСФЗ, на різниці, які виникають згідно з положеннями розділу III «Податок на прибуток підприємств» цього Кодексу.

Відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Операція з продажу готової продукції впливає на фінансовий результат до оподаткування, визначений у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних ПБО або МСФЗ, у тому звітному періоді, у якому відображаються доходи від реалізації цієї продукції та витрати, здійснені для отримання цих доходів. При цьому нараховані від продажу готової продукції доходи збільшують фінансовий результат до оподаткування, а витрати у сумі собівартості реалізованої продукції зменшують цей показник. Зазначимо також, що як собівартість реалізованої продукції, так і виробнича собівартість продукції визначаються згідно з нормами П(С)БО 16.

Податок на додану вартість

Згідно з п. 188.1 Податкового кодексу база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, ПДВ та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками — суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів)).

При цьому база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів не може бути нижче звичайних цін, за винятком:

- товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;
- газу, який постачається для потреб населення.

Відповідно до пп. 14.1.71 Податкового кодексу звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими згідно зі ст. 39 Податкового кодексу.

У разі якщо ціни (націнки) на товари (роботи, послуги) підлягають державному регулюванню згідно із законодавством, звичайною вважається ціна, встановлена відповідно до правил такого регулювання. Це положення не поширюється на випадки, коли встановлюється мінімальна ціна продажу або індикативна ціна. У такому разі звичайною ціною вважається ціна, визначена сторонами договору, але не нижче за мінімальну або індикативну ціну.

Згідно з пп. 14.1.219 Податкового кодексу ринкова ціна — ціна, за якою товари (роботи, послуги) передаються іншому власнику за умови, що продавець бажає передати такі товари (роботи, послуги), а покупець бажає їх отримати на добровільній основі, обидві сторони є взаємно незалежними юридично та фактично, володіють достатньою інформацією про такі товари (роботи, послуги), а також ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах.

Щодо звичайних цін у листі № 27600/7/99-99-14-02-01-17 роз'яснюється, що Податковий кодекс у чинній редакції (не враховуючи положення для окремих (специфічних) видів операцій):

- визначає, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін;
- прирівнює звичайну ціну до ціни договору, а ринкову ціну — до ціни передачі (постачання), тобто теж до ціни договору (при відповідності ціни постачання ціні договору), тим самим

встановлює зв'язок між договірною, звичайною та ринковою цінами;

– установлює низку обов'язкових умов відповідності ціни постачання (договірної ціни) ринковій ціні, однією з яких є володіння сторонами достатньою інформацією про ціни, які склалися на ринку ідентичних (а за їх відсутності — однорідних) товарів (робіт, послуг) у порівнянних економічних (комерційних) умовах;

– передбачає можливість доведення невідповідності рівню ринкових цін звичайної ціни, що відповідає договірній.

Може трапитися, що платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни. У цьому разі цей постачальник (продавець) відповідно до п. 188.1 Податкового кодексу повинен нарахувати ПДВ з бази оподаткування, що є не нижчою за звичайну ціну на таку готову продукцію.

За таких обставин постачальник (продавець) повинен врахувати, зокрема, таке:

– згідно з п. 15 Порядку № 1307 постачальник (продавець) складає дві податкові накладні: одну — на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання, іншу — на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною, або може скласти не пізніше останнього дня місяця, в якому здійснено такі постачання, зведену податкову накладну з урахуванням сум податку, розрахованих виходячи з перевищення бази оподаткування над фактичною ціною, визначених окремо за кожною операцією з постачання товарів. У податковій накладній (у тому числі зведених), складеній на суму такого перевищення, робиться позначка відповідно до п. 8 цього Порядку (15 «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»). Така податкова накладна отримувачу (покупцю) не

надається. При цьому у рядках такої накладної, відведених для зазначення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані;

- відповідно до п. 3 Порядку № 1307 усі податкові накладні, у тому числі накладні, особливості заповнення яких викладено в пунктах 9 — 15 та 19 цього Порядку, підлягають реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України, та за формою, чинною на день такої реєстрації;
- згідно з п. 8 Порядку № 1307 при складанні податкових накладних, особливості заповнення яких викладено в пунктах 10 — 15 цього Порядку, у верхній лівій їх частині у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка «Х» та зазначається тип причини. У разі коли платник ПДВ продає самостійно виготовлену ним готову продукцію за ціною, що є нижчою від звичайної ціни, він зазначає такий тип причини: 15 — «Складена на суму перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання»;
- відповідно до п. 16 Порядку № 1307 у розділі Б у призначеній для відображення номенклатури товарів/послуг постачальника (продавця) графі 2 другої податкової накладної потрібно також зазначити: «перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до статей 188 і 189 Податкового кодексу України, над фактичною ціною постачання».

За таких обставин постачальник (продавець) повинен виписати не одну, а дві податкові накладні, при цьому він повинен враховувати, зокрема, таке:

- перша податкова накладна складається на суму, розраховану виходячи з фактичної ціни постачання реалізованих товарів (п. 15 Порядку № 1307);
- друга податкова накладна виписується на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною. Друга податкова накладна отримувачу (покупцю) не надається, хоча її, як і першу податкову накладну, потрібно зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних (пункти 3 та 15 цього Порядку).

Висновок

Отже, до готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів, відповідає затвердженим стандартам, пройшла технічний контроль підприємства і здана на склад або замовнику (покупцю) згідно з діючим порядком прийняття продукції. Продукція є результатом виробництва. Всі елементи виробничого процесу – сировина, матеріали, які перебувають на різних його стадіях – утворюють незавершене виробництво.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі.

Кількість виробів, що оприбутковуються на склад, їх вага та обсяг вимірюються, підраховуються і, при необхідності, зважуються.

Оцінюється готова продукція за первісною вартістю відповідно до П(С)БО-9 «Запаси» і П(С)БО-16 «Витрати». Оцінка здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості, ФІФО, нормативних затрат, ціни продажу.

Планування і облік готової продукції ведуть в натуральних, умовно-натуральних і вартісних показниках. Умовно-натуральні показники використовують для отримання узагальнених даних про однорідну продукції. Надходження з виробництва готової продукції оформляється накладними, специфікаціями, прийомними актами та іншими первинними документами. Облік наявності та руху готової продукції здійснюють на активному рахунку 26 "Готова продукція". Цей рахунок використовується організаціями галузей матеріального виробництва.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства використовується рахунок 26 "Готова продукція". За дебетом рахунку 26 "Готова продукція" відображається надходження готової продукції з власного виробництва. При списанні готової продукції з рахунку 26 "Готова продукція" сума відхилень фактичної виробничої собівартості від вартості за обліковими цінами, що відноситься до цієї продукції, визначається у відсотку, який обчислюється як відношення відхилень на залишок готової продукції на початок місяця та відхилень по продукції, яка здана на склад протягом місяця, до вартості продукції за обліковими цінами. Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за обліковими цінами, що відноситься до реалізованої продукції, відображається за кредитом рахунку 26 "Готова продукція" і дебетом відповідних рахунків.

Відпуск готової продукції покупцям оформляється накладними. Підставою для виписки накладних є розпорядження керівника організації, а також договір з покупцем.

Реалізованою продукцією підприємства вважається продукція (товари, роботи, послуги), за яку покупцеві пред'явлені розрахункові документи.

Реалізованою вважається також продукція, за яку підприємство-продавець одержало оплату або авансові платежі.

Отже, сьогодні однією з складових ефективної організації обліку наявності та руху готової продукції є високий рівень використання облікової інформації для оцінки якісних та кількісних характеристик готової продукції.

Список використаної літератури

1. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для вузів. К.: Либідь, 2014. – 692 с.
2. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посібник / за ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського]. – Львів : Бухгалтерський центр «Ажур», 2015. – 1112 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для вузів / за ред. Ф.Ф. Бутинця]. – 8-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2013. – 831 с.
4. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для вузів / За ред. Ф.Ф. Бутинця. 3-е вид. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 608 с.
5. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами. – К.: Лібра, 2012. – 840с.

6. Голов С.Ф. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5. – С. 3–10.

7. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине с 2011 года. – К.: Либідь, 2013. – 567 с.

8. Грабова Н.Н. Добровський В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях, 2011: Учеб. пособ. Для вузов / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2011. – 624 с.

9. Лежненко, Л. І. Облік і аудит формування фінансових результатів (наприкладі хлібопекарних підприємств України) [Текст]: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Л. І. Лежненко. — Київ, 2015. — 24 с.

10. Малюга Н. М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2013. – 476с.

11. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджено Наказом Державного комітету промислової політики України. № 47 від 2 лютого 2001р. Державний комітет промислової політики України. Київський державний інститут економіки хімічної промисловості. – Київ, 2001. – 206с..

12. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. №356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uazakon.com/big/text/574/pg1.htm>

13. Наказ Міністерства фінансів України 318 від 31.12.99. // Главбух. – 2000. - №12/1 – С. 20 – 23.

14. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.minfin.gov.ua

15. Організація бухгалтерського обліку / Ф.Ф. Бутинець О.В. Олійник М.М. Шигун, С.М. Шулепова. Житомир: ПП "РУТА" 2010 р. – 576с.
16. Поливна, Л. А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Л.А. Поливна. — Київ, 2014. — 23 с.
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 "Дебіторська заборгованість". Наказ Міністерства фінансів України 237 від 08.10.99. // Главбух. – 2000. – №12/1 – С. 35 – 36.
18. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. – Режим доступу: www.rada.gov.ua
19. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Наказ Міністерства фінансів України 246 від 20.10.99. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 11. – С. 9 – 11.
20. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України : затв. Верховною Радою 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
21. Інструкція про застосування планурахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09.2011 р. №1204). – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
22. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706.
23. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: навчальний посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 198с.
24. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. – К.: КНЕУ, 2010. – 453 с.

25. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. – К.:
Знання-Прес, 2009. – 444 с.