

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

СОЛОГУБ Ольга Володимирівна

**Облік і аналіз реалізації продукції, виконання
робіт і надання послуг / Accounting and analysis
of sales, execution of works and provision of
services**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи ОПЗ-41
О. В. Сологуб

Науковий керівник:
к.е.н. доцент Гуменюк О. О.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«___» _____ 20__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	6
1.1. Процес реалізації (збуту) як економічна категорія: сутність, ознаки класифікації, значення в системі обліку	6
1.2. Параметри раціональної організації бухгалтерського обліку реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг	12
1.3. Збутова діяльність суб'єкта господарювання як об'єкт обліку і контролю	18
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ І НАДАННЯ ПОСЛУГ	25
2.1. Організація документування обліку реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг	25
2.2. Методика обліку витрат і доходів у процесі збутової діяльності	39
2.3. Методологія аналізу реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг	48
Висновки до розділу 2	57
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	58
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	62

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах ринкового глобального макросередовища домінуючим і одним із найважливіших завдань менеджменту підприємства є забезпечення максимального прибутку діяльності. Поряд із досить суттєвим фактором виробничої собівартості продукції, на одній із чільних позицій максимізації прибутку перебуває питання раціональної організації обліку, аналізу і контролю реалізації готової продукції, виконання робіт і надання послуг. При умові адекватного показника виробничої собівартості фінансовий результат бізнесу значною мірою залежить від обсягу витрат на збут продукції. Саме ці витрати вимагають посиленої уваги і певної системи удосконалення.

Трансформація вітчизняної системи бухгалтерського обліку згідно міжнародних стандартів зумовлює необхідність перебудови методики бухгалтерського обліку і перегляду питань його організації, зокрема обліку готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією.

Бухгалтерський облік в умовах маркетингової орієнтації повинен надавати адміністрації підприємства інформацію про обсяги збуту та рентабельність товарної продукції за сегментами і каналами розподілу; структуру і величину витрат, що формують повну (комерційну) собівартість; розмір отриманих доходів; забезпечити можливість визначення фінансових результатів за кожним каналом продажу та видом товарної продукції.

Вагомий внесок у дослідження проблем обліку реалізації готової продукції у сільськогосподарських підприємствах зробили провідні вітчизняні науковці О.С. Бородкін, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Я. Хомин та ін.

Сучасні ринкові перетворення в економіці України ставлять нові вимоги до якості обліково-аналітичної інформації стосовно готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією, що є підставою для прийняття необхідних економічно обґрунтованих управлінських рішень на підприємствах різних організаційно-правових форм господарювання.

Мета і задачі дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування і розробка практичних рекомендацій з удосконалення визначальних принципів і організаційно-методичних аспектів обліку і аналізу реалізації готової продукції, виконання робіт і надання послуг.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні задачі:

- 1) обґрунтування економічної категорії „готова продукція”, з’ясування її суті та значення в системі обліку;
- 2) дослідження визначальних критеріїв науково-обґрунтованої системи класифікації готової продукції;
- 3) з’ясування організаційно-методичних аспектів обліку зберігання готової продукції складах підприємства;
- 4) дослідження витрат, пов’язаних із реалізацією готової продукції;
- 5) обґрунтування методики аналізу готової продукції та витрат на збут;
- 6) вивчення основних організаційно-методичних аспектів аналізу реалізації готової продукції, виконання робіт і надання послуг.

Об’єктом дослідження обрано методику і організацію обліку та аналізу реалізації готової продукції, виконання робіт і надання послуг.

Предметом дослідження визначено науково-теоретичні та організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку та економічного аналізу готової продукції та витрат, пов’язаних з її реалізацією.

Методи дослідження. При підготовці випускної кваліфікаційної роботи використано наступні методи: монографічний – для детального вивчення об’єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об’єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об’єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу.

Практичне значення дослідження. У випускній кваліфікаційній роботі теоретично обґрунтовано й практично вирішено ряд дискусійних питань мето-

дики та організації обліку й аналізу готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією. Результати досліджень, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, можуть бути використанні у практиці вітчизняних підприємств.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення наукового дослідження апробовані на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації» (Тернопіль, ТНЕУ, 15 травня 2019 року).

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Сологуб О. В. Основи раціональної організації бухгалтерського обліку готової продукції та її реалізації. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15.05.2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2019. С. 183-185.

(Науковий керівник – к.е.н., доцент Гуменюк О. О.).

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ОРГАНІЗАЦІЮ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

1.1. Процес реалізації (збуту) як економічна категорія: сутність, ознаки класифікації, значення в системі обліку

Ідентифікація сутності категорії „збут” передбачає дослідження сфери функціонування і передумов його виникнення. При розкритті фінансово-економічного змісту цієї категорії доцільно уточнити загальнотеоретичну сутність елементів і основних дефініцій, що характеризують збут, встановити його типові особливості у якості об’єкта обліку, контролю, аналізу й управління.

У багатьох випадках збут ототожнюють з реалізацією. Тому виникає необхідність з’ясування економічної суті реалізації. Термін „реалізація” походить від латинського „realiz” і перекладається як „речовий”, „дійсний”. В обліковій термінології П. А. Костюк розглядає її як процес перетворення товарної форми продукції на грошову [20, с.36].

Характеризуючи реалізацію К. С. Азизян зазначає, що „вона є завершальним етапом обороту господарських засобів, в результаті якого продукція продається покупцю за певну плату, яка становитиме продажну вартість і буде дещо вищою за собівартість” [6, с. 157].

Т. Н. Бабченко розширює визначення категорії „реалізація”, характеризуючи її як заключну стадію кругообігу засобів підприємства, при якому господарству відшкодовуються в грошовій формі кошти, затрачені на виробництво і збут товарної продукції [2, с. 14].

Н. Є. Скоробогатова визначає фінансово-економічну сутність витрат на збут, розуміючи під ними витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) [41, с. 202].

В. О. Осмятченко трактує витрати на збут як витрати, пов’язані із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг [4, с. 491].

Р. Ф. Бруханський наголошує, що процес реалізації є завершальним етапом кругообігу засобів підприємства і включає сукупність операцій, пов'язаних із збутом виробленої продукції [7, с. 91].

Таблиця 1.1

Витрати збутової діяльності сільськогосподарських підприємств
за функціональним змістом

Функціональний зміст витрат	Склад витрат та їх характеристика
Витрати на проведення маркетингових досліджень та складання програми збуту	Витрати на проведення ринкових досліджень: аналіз кон'юнктури, товарної структури та асортименту, цінової політики; вивчення споживачів, позицій наявних та потенційних конкурентів; проведення маркетингового аналізу по проблемним питанням.
Витрати на стимулювання збутової діяльності	Витрати на реалізацію цінової політики через запровадження системи різних видів знижок з ціни (сезонних, за оплату готівкою, за передоплату, посередникам), представницькі витрати, інші витрати по стимулюванню збуту.
Витрати на передпродажну підготовку продукції та приведення її у відповідність до вимог споживачів	Витрати на складування, сортування, пакування, затарювання, розфасовку товарної продукції; транспортування до місць передпродажного зберігання та збуту; страхування призначеної для продажу продукції, вантажів у дорозі.
Витрати на юридичне оформлення збуту	Витрати на пошук покупців, посередників; укладання та юридичне оформлення договорів купівлі-продажу
Витрати на управління та контроль за ходом здійснення збутової діяльності	Витрати на контроль за виконанням договірних відносин (відвантаженням продукції та станом погашення заборгованості); витрати на утримання служби збуту (планування та здійснення асортиментної, цінової, збутової політики, інформаційне забезпечення).



- Обов'язкові функціональні елементи
 Альтернативні функціональні елементи (право вибору підприємства)

Рис. 1.1. Функціональні елементи збутової діяльності

У вітчизняній практиці поняття „збут” як об’єкт дослідження є відносно новим. Визначення збуту як економічної та облікової категорії залежить від того, з якої позиції розглядатиметься процес продажу. При трактуванні збуту в

сучасній економічній літературі існують різні точки зору. Так, зарубіжні автори збут (distribution) трактують залежно від того, в якій сфері економіки він вживається. Його розглядають як квазідивіденд, з якого платиться авансовий корпоративний податок; в економічній теорії – це розподіл ресурсів між різними економічними сегментами; в статистиці – це репрезентативність можливих значень, які може приймати випадкова величина. В підприємницькому середовищі збут трактується як система заходів по доведенню товару до споживачів через систему оптової та роздрібної торгівлі.

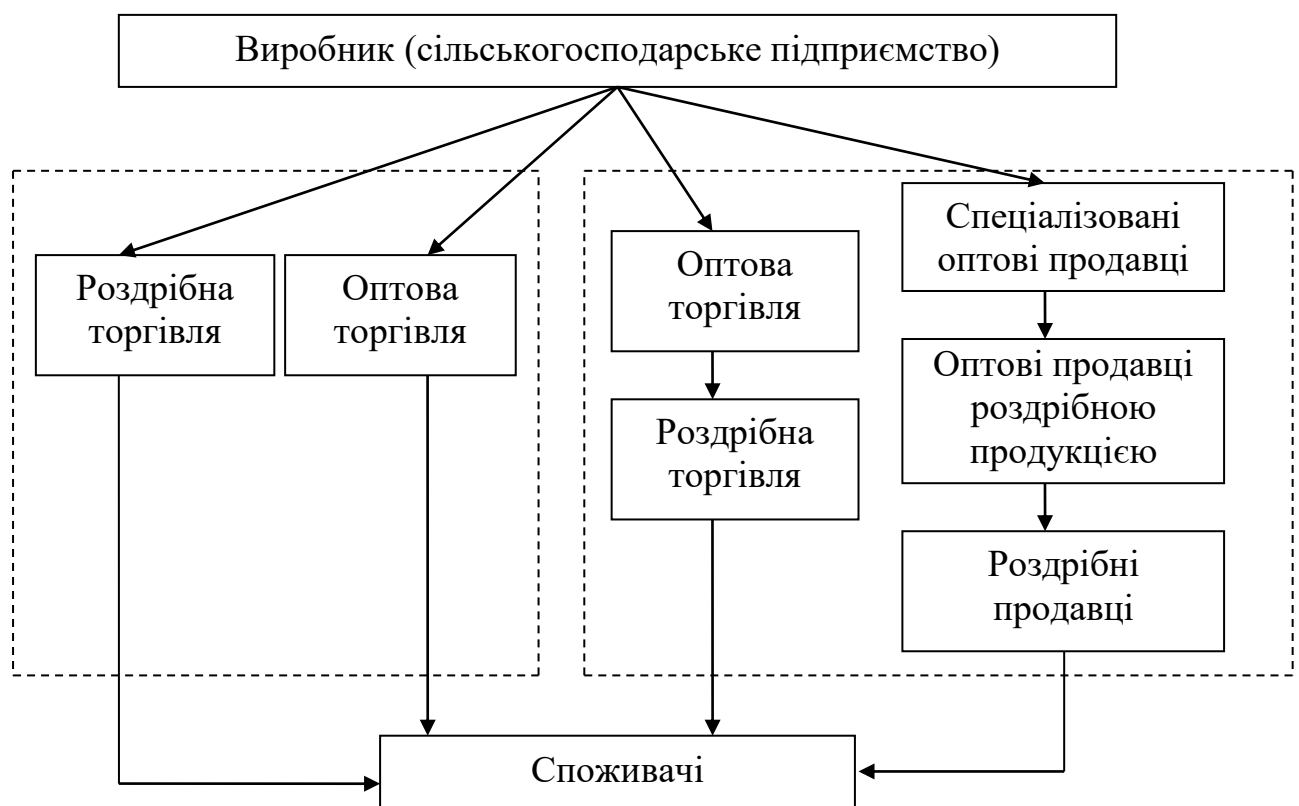


Рис. 1.2. Шляхи збуту

Місце та значення збуту в суспільно-економічному відтворенні визначається господарським механізмом, що встановлює умови реалізації і розрахунків, визначає цінову політику. Господарський механізм, складовою якого і є збут, в процесі реалізації створює додану вартість та забезпечує отримання фінансового результату. Таким чином, окремі елементи збуту повинні регулюватись на загальнодержавному рівні (щодо нарахування та сплати податків).

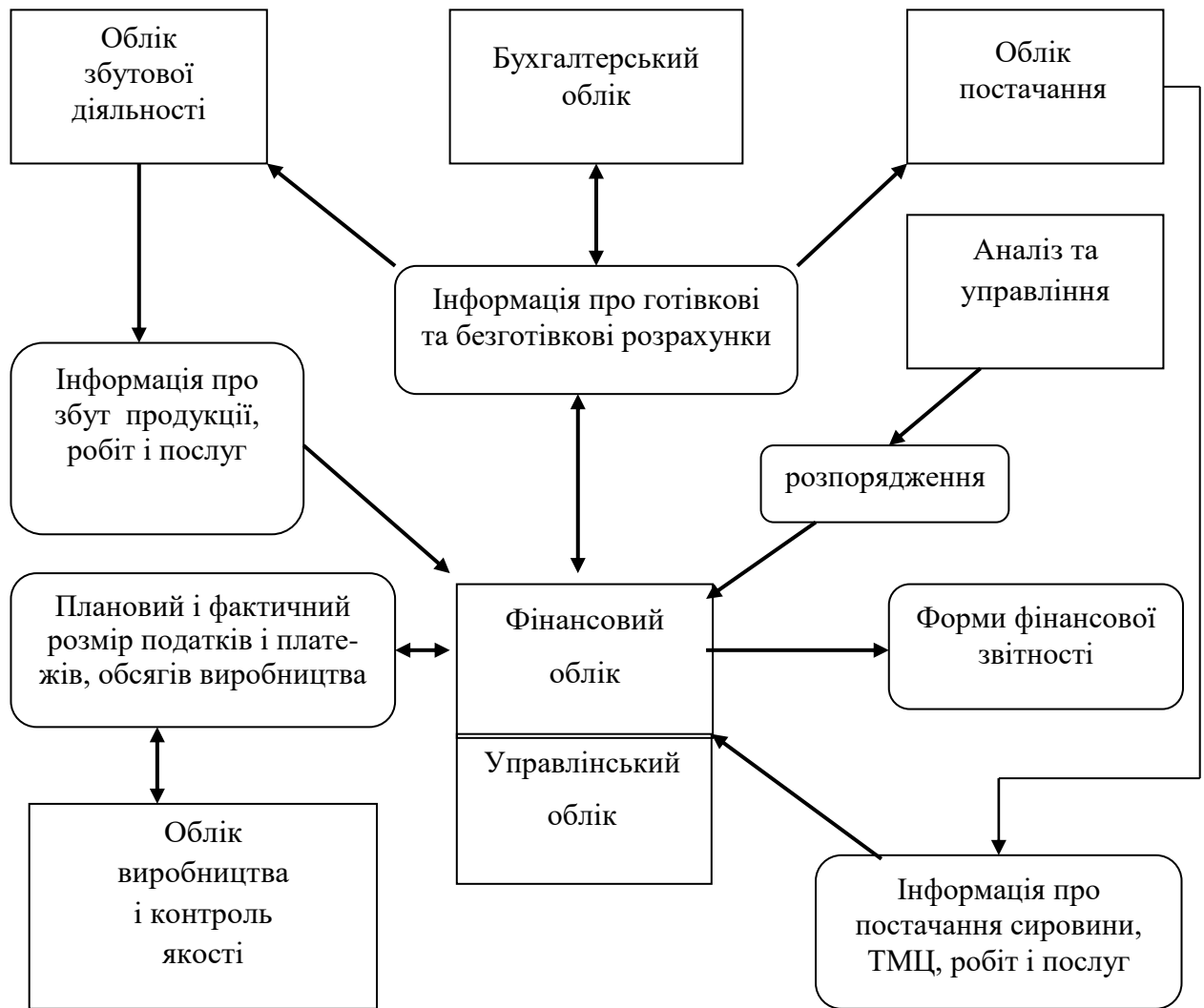


Рис. 1.3. Місце обліку збутової діяльності в інформаційній системі сільськогосподарського підприємства

З метою забезпечення єдиного підходу до визначення збуту і збутової діяльності у обліковій практиці необхідно розглядати збут продукції в широкому і вузькому розумінні, з позицій виконання ним типових функцій і з врахуванням окремих елементів політики підприємства (управління, обліку, маркетингу). Враховуючи історичний аспект і особливості розвитку сучасного ринку, збут в сільськогосподарських підприємствах слід розглядати не як окреме явище, а як процес (від лат. *processus* – просування), що складається із сукупності послідовних дій (починаючи з просування товарної продукції на ринок, включаючи заходи по стимулюванню, і закінчуючи організацією розрахунків).

Отже, у широкому розумінні процес збуту є послідовною зміною явищ у результаті здійснення торговельної діяльності, а у вузькому розумінні – сукупністю послідовних дій, які забезпечують можливість отримання позитивного фінансового результату (від орієнтації виробництва на задоволення платоспроможного попиту покупців до отримання виручки у результаті розрахунків).

Дослідження розвитку відносин обміну, узагальнення і систематизація існуючих позицій вітчизняних та зарубіжних вчених дозволяють виділити наступні підходи відносно трактування збуту:

1. Збут як система (вона є впорядкованою за структурою, цілеспрямованою сукупністю окремих елементів, які знаходяться у чітко визначеній організаційній, інформаційній, технологічній та економічній єдності);

2. Збут як діяльність (вона представлена певним набором функцій, які регулюються на постійній основі у тісному зв'язку й координації з іншими специфічними функціями підприємства). У даній ситуації збутовою діяльністю доцільно вважати специфічну форму відносин, яка буде містити мету, засоби, результат і, власне, сам процес збуту.

3. Збут, як вихідний елемент удосконаленої різновидності еволюції підприємництва (продаж вироблених товарів і послуг, який, з ростом конкуренції, трансформується у маркетингову діяльність).

Третій підхід до визначення і тлумачення збуту залишається дискусійним і не володіє одностайною підтримкою.

1.2. Параметри раціональної організації бухгалтерського обліку реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг

Методологічна регламентація формування інформації в системі бухгалтерському обліку про готову продукцію визначається комплексом нормативно-правових актів України: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»; Податковий кодекс України; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань та інші.

Готова продукція є складовою частиною запасів, які регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [35].

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» готовою продукцією визнається продукція, виготовлена на підприємстві, призначена для продажу, яка відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Одним із концептуальних моментів забезпечення ефективної діяльності підприємства є раціоналізація обліку готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією. Складність і відповідальність даного процесу залежить передусім від багатогранності виробничого процесу, наявності спектру та номенклатури готової продукції і т.д.

До основних завдань обліку готової продукції та її реалізації відносять:

- 1) правильне і своєчасне оформлення первинних документів на всі господарські операції, пов'язані з надходженням, внутрігосподарським рухом, зберіганням та витрачанням готової продукції на складах в розрізі матеріально відповідальних осіб;
- 2) правильне і своєчасне оприбуткування й списання готової продукції на основі достовірних первинних документів, що дозволяє здійснювати контроль за збереженням готової продукції;
- 3) отримання даних про кількість і вартість випущеної продукції;
- 4) контроль за відвантаженням

продукції та розрахунками з покупцями згідно укладених угод; 5) визначення залишків готової продукції на складах, контроль за відповідністю фактичних залишків з обліковими; 6) контроль за виконанням обсягів продажу та витратами на збут.

Важливою умовою раціонального ведення обліку готової продукції є використання контрольної функції облікової системи за збереженням і ефективним використанням готової продукції: 1) обов'язкове зважування, вимірювання та кількісний перерахунок продукції; 2) своєчасне проведення інвентаризацій; 3) укладення письмових договорів про повну матеріальну відповідальність, звільнення і переміщення матеріально відповідальних осіб лише за погодженням з головним бухгалтером підприємства; 4) встановлення переліку посадових осіб, яким надано право «першого підпису» документів на одержання і відпуск зі складів готової продукції; 5) своєчасне відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризацій і вибіркового перевірок наявності певних видів продукції і т.д.

Ні у вітчизняній, ні у зарубіжній економічній літературі не має єдиного підходу до визначення предмету та об'єктів бухгалтерського обліку готової продукції та витрат, пов'язаних з її реалізацією. Причинами цього є різні підходи до визначення та побудови бухгалтерського обліку готової продукції.

Слід відзначити, що аналітичний облік готової продукції залежить від об'єктів обліку, під якими розуміють номенклатурний спектр продукції та її вартість, тобто реальні витрати виробництва, які виникають в процесі кругообігу засобів, котрі, в залежності від цілей, групуються за різними ознаками.

Якщо в практиці бухгалтерського обліку витрат і готової продукції поширюється цей принцип, то це свідчить про неправильне ведення аналітичного обліку, або про неможливість правильно його вести через недостатню автоматизацію облікових робіт. Наприклад, бухгалтерський облік за групами, замість обліку за елементами, або видами діяльності. В таких випадках потрібно шукати шляхи вдосконалення аналітичного обліку готової продукції. Якими вони будуть, залежать від специфіки бізнесу.

На практиці, вибір об'єкту обліку не зовсім простий та однозначний. Як правильно зауважила З.М. Карпова: «Практика роботи підприємств в різних галузях промисловості показує, що часто підприємства для спрощення обліку і зниження трудоємкості обліково-обчислювальних робіт ведуть знеособлений облік по групах виробів там, де можна здійснювати аналітичний облік за окремими виробами» [18, с. 30].

Практика показує, що загальна кількість об'єктів обліку готової продукції на кожному підприємстві визначається кількістю застосовуваних класифікаційних ознак і теоретично може нараховувати їх велику кількість. Ці об'єкти вивчаються і обліковуються за допомогою відповідних специфічних методів. Ці методи, в свою чергу, повинні забезпечити суцільне, безперервне, взаємопов'язане відображення і узагальнення в грошовому виразі відповідних об'єктів обліку. Кожний аспект вивчається (тобто обліковується) одночасно і в натуральному, і у вартісному вираженні.

Як самостійні об'єкти вивчення (пізнання, обліку) процеси споживання (використання) ресурсів і виготовлення (створення) нового продукту праці протистоять один одному як сукупності, спільності та об'єкти пізнання. Разом з тим, між цими об'єктами існує діалектичний взаємозв'язок та взаємозумовленість, які, одночасно, характеризують їх цілісність. Ця єдність виявляється у тому, що обидва аспекти вивчаються як спільність (сукупність) у своїх технологічних та організаційних параметрах. У цій єдності аспекти втрачають свою індивідуальність та виступають як сукупність (спільність). Об'єднуючись, два аспекти процесу виробництва формують третій аспект – процес перетворення (трансформації) ресурсів у новий продукт праці, який виступає як третій об'єкт пізнання (тобто предмет вивчення обліку випуску готової продукції).

Залежно від технології виробничого процесу, його складності й багатогранності, номенклатурності продукції та інших факторів будується власне облік готової продукції.

Залежно від поточних і перспективних завдань обґрунтовуються конкретні групи облікових об'єктів. Наприклад, залежно від виду готової продукції

її оформляють і відображають в обліку по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад. У цьому випадку кількісний облік готової продукції по її видах і місцях зберігання може бути організованим декількома способами, власне аналогічно обліку запасів (тобто в сортових картках складського обліку на основі приймально-здавальних актів, відомостей) або безкартковим способом.

При обліку готової продукції в сортових картках складського обліку в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції по її видах в розрізі підрозділів-виробників і місць зберігання.

При безкартковому способі обліку готової продукції за допомогою ЕОМ кожного дня складають оборотні відомості обліку випуску із виробництва і руху готових виробів в розрізі складів та інших місць зберігання. При цьому необхідно звернути особливу увагу на збалансування даних з оприбуткування, відвантаження і залишків продукції.

Залишки готової продукції періодично інвентаризуються. Загальна схема бухгалтерського обліку готової продукції відображена на рис. 1.4.

При створенні повністю автоматизованого обліку готової продукції на складах, картки складського обліку не ведуться, а необхідні дані отримують з комп'ютера. Картки замінюються машинограмами і відеограмами.

Випуск продукції з виробництва оформляється приймально-здавальними накладними, специфікаціями, актами тощо. Вони виписуються у виробничих підрозділах у двох примірниках, один із яких призначений власне для підрозділу, а інший залишається на складі. Кількість оприбуткованих на склад виробів, їх вага і об'єм повинні вимірюватися, підраховуватися і при необхідності зважуватися. Облікова ціна проставляється на основі номенклатури-цінника.

Обов'язковою умовою необхідної організації обліку готової продукції є наявність номенклатури-цінника. В ньому вказується вид кожного виробу, його відмінні риси, присвоєний код, сукупний номенклатурний номер, який закріплюється за ним на весь час виробництва та збуту продукції на даному підприємстві, облікова і фактична ціна.



Рис. 1.4. Цілісна схема бухгалтерського обліку готової продукції

При використанні в обліку електронно-обчислювальних машин (ЕОМ), крім номенклатури-цінника, розробляється комплекс довідників продукції, яка оподатковується різними податками, довідників середньоквартальної і середньорічної собівартості, платників та вантажоотримувачів. У вигляді довідників формуються рахунки-фактури на відвантажену продукцію, як на внутрішній ринок, так і на експорт. В довідниках вказується найменування виробу, код, пара-метри (ціна, собівартість, податки і т.д.). Всі ці дані записуються на машино-грами і використовуються для оперативного управління запасами і використовуються для складання звітності.

Таблиця 1.2

Системний підхід до визначення збутових витрат як облікової категорії



Щоб обліковувати випуск готової продукції, бухгалтерія, вручну чи за допомогою комп'ютера складає відомість випуску готової продукції, зданої на складі підприємства в натуральному та грошовому виразі. Дані цієї відомості використовуються для контролю за виконанням бізнес-планів і для бухгалтерських записів на синтетичних рахунках.

1.3. Збутова діяльність суб'єкта господарювання як об'єкт обліку і контролю

За економічним змістом збутову діяльність можна охарактеризувати як сукупність послідовних операцій, що охоплюють планування обсягів та асортименту реалізації товарної продукції, визначення ціни за напрямками продажу, передпродажну підготовку, доробку і зберігання товарної продукції, стимулювання збуту, укладання договорів, реалізацію, транспортування, отримання виручки та визначення фінансових результатів за кожним напрямком продажу.

В сільському господарстві збутова діяльність повинна забезпечувати стабільні канали збуту, які надають відносну гарантію продажу виробленої продукції та отримання очікуваного результату. Її слід розглядати як комплекс заходів, які забезпечують максимальну вигідність (ефективність) продажу для кожного з учасників торгової операції.

Таким чином, основою ефективної збутової діяльності сільськогосподарського підприємства є орієнтація виробництва на задоволення платоспроможного попиту покупців. Ефективний збут також включає розробку і впровадження заходів поліпшення товароруку та підвищення ефективності каналів розподілу товарної продукції (робіт та послуг).

Виходячи з цього функції збуту доцільно класифікувати за можливостями управління збутовою діяльністю (в перекладі з лат. „функція” (functio – виконання) – обов'язок, призначення, поле діяльності): управління потоками товарної продукції (робіт, послуг), управління інформаційними потоками, управління платіжними потоками.

При цьому використовуватимуться кількісні, якісні, часові та просторові параметри класифікації (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Характеристика функцій збуту залежно від рівнів управління

Функції збуту	Параметри			
	кількісні	якісні	часові	просторові
Управління товарними потоками	Розподіл товарних запасів	Асортиментна політика, контроль якості товарів	Тимчасове зберігання товарів, контроль за вчасністю відвантаження	Транспортування
Управління інформаційними потоками	Обсяг інформації щодо збуту товарної продукції	Інформація за ринковими сегментами, каналами збуту та напрямками реалізації	Реалізація за умовами передоплати, спекулятивні заходи	Використання для збуту продукції сучасних засобів зв'язку
Управління платіжними потоками	Обсяг погашення зобов'язань покупцями, розмір заборгованості	Акумулювання платежів, групування платежів за видами	-	Комерційне кредитування

Збут продукції є однією з функцій маркетингу, який поєднує виробництво та реалізацію з потребами ринку та активно впливає на економіку підприємства. Збутова діяльність при умові ефективного використання маркетингових заходів повинна активно впливати на формування та управління місцевим товарним ринком сільськогосподарської продукції. Маркетинговій політи-

ці, в даному випадку, відводиться роль „посередника”, який поєднує виробника товарної продукції з товарним ринком.

Сільськогосподарські підприємства здійснюють маркетингову та збутову діяльність на основі загальних та індивідуальних функцій (першого і другого порядку), обираючи для себе оптимальний їх перелік за пріоритетами розвитку. Загальними вважається аналітична, збутова, функція управління, контроль. Індивідуальні – аналіз сегмента ринку, аналіз конкурентоспроможності товару, аналіз внутрішнього потенціалу підприємства, аналіз фінансового стану, організація товаропросування, ціноутворення, планування, контроль. Однак, функції маркетингу не залишаються постійними і підлягають коригуванню за результатами контролю маркетингової діяльності.

Для ефективного управління збутовою діяльністю підприємствам необхідно створити належну інформаційну систему збуту (збір, опрацювання та узагальнення первинних даних для внутрішніх і зовнішніх користувачів) та забезпечити зворотній зв'язок між усіма елементами господарського механізму.

Інформація про здійснені підприємством збутові операції, що формується в системі бухгалтерського обліку, за змістом і формою є недостатньою (не відповідає вимогам і потребам системи управління відносно вибору найбільш оптимальних та ефективних для підприємства методів і прийомів стимулювання збуту, визначення видів продукції, які потребують додаткових зусиль при їх просуванні на ринку).

В теорії та практиці маркетингової діяльності сільськогосподарських підприємств відсутній облік отриманих (наданих) маркетингових послуг, які так чи інакше пов'язані з витратами і, в більшості випадків, є результативними (забезпечують отримання фінансових результатів).

Оскільки збут ми розглядаємо як складову операційної діяльності, то понесені витрати та отримані доходи у процесі здійснення збутових операцій слід розглядати як витрати і доходи збутової діяльності, як відокремлені об'єкти управління, обліку та контролю.

Конкурентні умови ринкового середовища вимагають зміни складу витрат, пов'язаних з маркетинговою та збутовою діяльністю. Зростання рентабельності продажу можливе за умови раціонального збільшення збутових витрат, які забезпечують отримання додаткових прибутків. Поряд із звичними („традиційними”) витратами на затарювання, зберігання, транспортування, вантаження продукції, важливим елементом збутових витрат стають витрати на впровадження нових видів послуг (післяпродажне супроводження продукції, сервісне обслуговування). Ці заходи сприяють пошуку платоспроможних покупців, формуванню власного ринку збуту, і, як наслідок, забезпечують стабільність розвитку підприємства. Тобто, можна сказати, що частина збутових витрат формує додану вартість і повинна включатися до собівартості продукції, а інша частина повинна відшкодовуватися за рахунок чистого доходу.

В таких умовах виникає потреба розрахунку прибутковості реалізації за видами і напрямками продажу, ефективності збуту. Більшість необхідних для оперативного управління даних можна отримати тільки по завершенню облікового періоду. Тому для управління потрібна інформація про те, як співвідносяться ці витрати в межах товарного асортименту та каналів реалізації продукції (товарів, робіт та послуг).

Відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку діюча практика обліку і розподілу витрат на збут передбачає їх пряме списання на фінансові результати. По цій причині витрати збутової діяльності „обходять” господарський процес і мають приховану (неявну) форму. Перевезення товарної продукції, її зберігання, складування, доведення до товарної форми є операціями збутової діяльності, які впливають на фінансовий результат збуту. Але витрати на здійснення вищезгаданих операцій обліковують у складі інших витрат і враховують при визначенні загального фінансового результату звітного періоду. При такій методиці обліку збутових витрат майже повністю виключається можливість управління і контролю збутової діяльності в цілому, оскільки бухгалтерія не формує інформації про те, що саме змінювати і до якої межі.

Розмежування і класифікація невиробничих витрат, до яких відносять витрати збутової діяльності, є досить суперечливими. Невиробничі витрати включають різноманітні елементи, характеризуються нечіткими причинно-наслідковими зв'язками, складаються з великої кількості комплексних статей, які об'єднують відмінні за призначенням витрати.

Відповідно до ПСБО 16 „Витрати” до витрат на збут включені витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах, витрати на ремонт тари, оплата праці та комісійні винагороди зайнятих збутом працівників, витрати на рекламу і дослідження ринку, витрати на передпродажну підготовку товарів, витрати на відрядження зайнятих збутом працівників, витрати на утримання основних засобів, на страхування продукції, інші витрати на збут. Незважаючи на досить детальний перелік витрат і максимальне врахування особливостей продажу продукції у запропонованому стандарті переліку витрат немає єдності класифікаційного критерію. Тому виникає потреба у розмежуванні складових витрат, їх виокремленні та раціональному групуванні. Цей процес ускладнюється відсутністю класифікації маркетингових заходів та пов'язаних з ними витрат, що негативно позначається на організації збутової діяльності та є причиною ряду недоліків:

- відсутність синтетичного і аналітичного обліку та контролю витрат і доходів маркетингової діяльності;
- відсутність можливості здійснення оперативного контролю збуту, оперативного визначення та аналізу фінансових результатів;
- не відображається і не аналізується ефективність маркетингу в цілому і збуту зокрема;
- не ведеться облік продажу за сегментами ринку, видами і формами торгівлі, не визначається рентабельність реалізації всього товарного асортименту продукції (товарів, робіт та послуг);
- не ведеться облік договірних відносин за ринковими сегментами;
- відсутня практика обліку комерційної собівартості товарної продукції, собівартості маркетингових заходів.

Потреба вдосконалення класифікації витрат збутової діяльності також зумовлена необхідністю посилення контролю за їх здійсненням. Відсутність єдиного підходу відносно класифікації витрат збутової діяльності та їх обліку призводять до того, що до їх складу відносять витрати, які мало стосуються збутової діяльності і проконтролювати витрати коштів практично неможливо.

Якщо розглядати класифікацію маркетингових і збутових витрат за статтями та елементами, то між ними багато спільного і на перший погляд вони здаються схожими. Проте, при їх поглибленому вивченні можна виділити цілий ряд відмінних класифікаційних ознак. Вони відрізняються за функціональним змістом і роллю в господарському процесі, за впливом на результати діяльності, тому повинні розділятися в бухгалтерському обліку. Розглянемо їх місце в загальній класифікації витрат.

У вітчизняній обліковій практиці маркетингові витрати, на відміну від витрат збуту, не розглядаються як об'єкт бухгалтерського обліку. Ми вважаємо, що причина такого підходу частково пояснюється їх економічною природою. Маркетингові витрати не включаються до виробничої собівартості. Отже, їх можна віднести до невиробничих витрат.

Відсутність практики обліку маркетингових і збутових витрат, простої та зрозумілої методики формування та облікового відображення собівартості реалізованої продукції ускладнює оцінку ефективності маркетингової діяльності у реалізації збутових, управлінських та контрольних функцій.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. У вітчизняній практиці поняття „збут” як об’єкт дослідження є відносно новим. Визначення збуту як економічної та облікової категорії залежить від того, з якої позиції розглядатиметься процес продажу. При трактуванні збуту в сучасній економічній літературі існують різні точки зору. Так, зарубіжні автори збут (distribution) трактують залежно від того, в якій сфері економіки він вживається. Його розглядають як квазідивіденд, з якого платиться авансовий корпоративний податок; в економічній теорії – це розподіл ресурсів між різними економічними сегментами; в статистиці – це репрезентативність можливих значень, які може приймати випадкова величина. В підприємницькому середовищі збут трактується як система заходів по доведенню товару до споживачів через систему оптової та роздрібної торгівлі.

2. Для забезпечення єдиного підходу до трактування збуту та збутової діяльності в обліковій практиці необхідно розглядати збут продукції в широкому та вузькому розумінні, з позицій виконуваних ним функцій та з врахуванням окремих елементів політики підприємства (управління, маркетингу, обліку). Враховуючи історичний аспект та особливості розвитку ринку, збут в сільськогосподарських підприємствах слід розглядати не як окреме явище, а як процес (від лат. processus – просування), що складається із сукупності послідовних дій починаючи з просування товарної продукції на ринок (включаючи заходи по стимулюванню) і закінчуючи організацією розрахунків.

3. Відповідно до П(С)БО діюча практика обліку і розподілу витрат на збут передбачає їх пряме списання на фінансові результати. По цій причині витрати збутової діяльності „обходять” господарський процес і мають приховану форму. Перевезення товарної продукції, її зберігання, складування, доведення до товарної форми є операціями збутової діяльності, які впливають на фінансовий результат збуту. Але витрати на здійснення вищезгаданих операцій обліковують у складі інших витрат і враховують при визначенні загального фінансового результату звітного періоду.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ, ВИКОНАННЯ РОБІТ І НАДАННЯ ПОСЛУГ

2.1. Організація документування обліку реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг

Передумовою успішної діяльності підприємств агропромислового комплексу є поєднання процесу виробництва товарної продукції зі збутовим процесом. Це потребує формування інформації для вирішення наступного комплексу задач: формування товарного асортименту, необхідного для задоволення потреб ринку відповідно до попиту і потреби в пропонованих виробником товарах; вибір потенційних партнерів (як покупців, так і постачальників); безпосередній продаж товарної продукції власного виробництва та посередницька торгівля; пошук шляхів підвищення ефективності збутової діяльності.

Склад інформації залежить від постановки функціональних задач, які має вирішити саме підприємство, та можливостями її отримання з врахуванням усіх можливих (в тому числі і потенційних) джерел первинних даних. Для цього підприємство повинно формувати інформаційні потоки за ринками збуту, часовими режимами (річним, піврічним, квартальним, місячним, оперативним), номенклатурними розрізами по основних показниках, що характеризують ринкові процеси. Система інформаційного забезпечення збутової діяльності повинна забезпечити зіставлення сукупних затрат по збуту товарної продукції (включаючи собівартість) із досягнутими результатами. Для цього необхідно:

- 1) відображати всю сукупність затрат і доходів у розрізі кожного товарного виду продукції; в системі бухгалтерського обліку окремо відображати і виділяти при групуванні затрати і доходи від продажу, рівень яких можна змінювати в процесі управління;
- 2) групувати інформацію про понесені в процесі збуту затрати і отримані доходи з можливістю її подальшого використання для прогнозування

можливих їх відхилень від запланованого рівня та вчасно вжити заходів по попередженню таких відхилень.

Цінність бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління збутом проявляється в тому, що він має чітко виражений оперативний характер і дозволяє отримати відомості по широкій номенклатурі товарної продукції. Особливою рисою бухгалтерського обліку є юридична „повноцінність” отримуваної інформації, що базується на документальному підтвердженні кожної господарської операції.

Формування цілісної облікової системи відносно збутової діяльності, яка б повністю задовольняла потреби і вимоги різних категорій користувачів можливе лише за умови її раціональної організації, оптимального поєднання комплексу умов і елементів облікового процесу.

Облік збуту як завершального етапу господарського процесу, досить громіздкий та складний. Складність пояснюється специфікою збутової діяльності, економічним змістом та значним обсягом охоплюваних операцій. Облік збуту повинен відображати:

- 1) маркетингові витрати та витрати збуту;
- 2) отриманий доход у формі виручки від реалізації;
- 3) формування фінансових результатів;
- 4) сформовану кінцеву собівартість товарної продукції як втілення затрат на її виробництво;

Таким чином, можна зробити висновок, що облік збутової діяльності підприємства повинен організовуватися за такими принципами і правилами, які б спрямовували роботу на прогноз майбутнього, а не лише на його очікування з метою простого фіксування фактів, що мали місце в минулому.

Основними передумовами ефективного використання концепції обліку збутового процесу є:

- 1) активне ставлення до зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на ефективність збуту;
- 2) спрямованість на розвиток і майбутнє (стратегічна орієнтація);

- 3) врахування юридичних норм і правил;
- 4) особливості сільськогосподарського виробництва та цілеспрямованість керівництва.

Дослідження методики обліку збутових операцій свідчать про наступні недоліки сучасної інформаційної системи управління збутовою діяльністю.

- 1) облік у сільськогосподарських підприємствах орієнтований на отримання узагальнених показників, що відображаються у фінансовій звітності. Збутові операції та пов'язані з ними витрати збутової діяльності неоднорідні, тому для управління процесом збуту необхідно формувати детальну інформацію про всі елементи збутових операцій.
- 2) відсутність чіткого визначення категорій збутової діяльності ускладнює класифікацію витрат та призводить до недостовірного їх відображення в обліку та звітності.
- 3) (П(С)БО 16 „Витрати” не дає чіткого визначення витрат збутової діяльності і не виділяє маркетингові витрати в окрему облікову категорію. Маркетингові витрати розглядаються як елемент збутових витрат, що суперечить їх економічній суті.

З метою удосконалення обліку збутової діяльності необхідно внести зміни в діючі стандарти бухгалтерського обліку, які повинні містити чіткі визначення основних облікових категорій, принципи класифікації збутових операцій та витрат. Це забезпечить можливість самостійного формування підприємствами цілісної облікової системи, яка повністю задовольнить потреби і вимоги різних категорій користувачів. Для її формування необхідна раціональна організація, оптимальне поєднання комплексу умов і елементів облікового процесу. Він, як цілісна система, включає документування операцій та первинний облік, перелік бухгалтерських рахунків та форми обліку, склад і структуру основних звітних форм – основні складові, що базуються на певних загально-визнаних економічних аксіомах та бухгалтерських правилах.

Збутова діяльність відображається в обліку шляхом формування кількісних показників, сукупність яких утворює інформаційну модель цієї діяльності.

Тому вдосконалення системи показників збутової діяльності, які дозволяють здійснювати контроль і управління збутом, оцінку його результатів, є одним із найважливіших завдань методології бухгалтерського обліку.

Облікову систему підприємства формує первинна і вторинна інформація, яку отримують на різних стадіях облікового процесу. Первинна інформація виникає безпосередньо в ході виробничо-господарської діяльності та відображається в первинних документах. Тому її прийнято вважати вихідною. Ця інформація відображає всі сторони діяльності, обслуговує існуючі на підприємстві види обліку, виступає регулятором виробничо-збутових процесів, засобом оперативного контролю господарської діяльності. Вторинною вважається інформація, отримана в результаті обробки та аналізу первинних даних. Як правило, у якості вторинної інформації прийнято розглядати зведені реєстри та фінансову звітність.

Облік збутових операцій в сільському господарстві є однією із найбільш трудомістких і відповідальних ділянок облікової роботи. Це пояснюється:

- 1) великим асортиментом товарної продукції, яка підлягає збуту, впливом сезонності на обсяг та характер реалізації;
- 2) часовими обмеженнями реалізації під час масового досягання і збору продукції рослинництва, внаслідок швидкого псування окремих видів продукції та відсутністю умов для її тимчасового зберігання до моменту реалізації;
- 3) значними розбіжностями в якісних параметрах, по яких доводиться відображати реалізацію товарної продукції в обліку (м'ясо, овочі, зерно, молоко, плодова продукція), що в першу чергу призводить до збільшення розмаїття первинних документів;
- 4) масовістю здійснюваних операцій та їх частою повторюваністю.

Одним із важливих моментів організації та ведення бухгалтерського обліку збутової діяльності є суцільне і неперервне відображення цієї діяльності у відповідних документах. Адже жодна операція не може бути зареєстрована в бухгалтерському обліку, якщо вона не буде задокументованою. Економічно

завершена операція на підставі документів відображається на бухгалтерських рахунках. В збутовій діяльності в основу поняття „господарська операція” закладені обставини, що спричиняють юридичні наслідки, оскільки збутова діяльність безпосередньо пов’язана зі зміною форм власності та права володіння. Відповідно до ст.1 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” господарською операцією вважається дія чи подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов’язань, власному капіталі підприємства.

Документування збутової діяльності – це суцільне і безперервне відображення об’єктів обліку в первинних документах. Об’єктами обліку є затрати уречевленої праці (засобів та предметів праці), пов’язані з процесом руху товарної продукції; затрати праці та оплата зайнятих збутом працівників, собівартість робіт і послуг по просуванню товарної продукції до споживачів; наявність і рух товарної продукції та пов’язані з цим грошові, розрахункові та кредитні операції.

Виходячи із цього визначення, система бухгалтерського обліку реалізаційних процесів включає первинний облік, який часто прирівнюють до документування, і зведений облік, зміст якого полягає в систематизації зафіксованих документальних даних, згрупованих у відповідні регістри.

Процес документування складається з 4–х послідовних стадій: спостереження, сприйняття господарського факту, вимірювання його вартісних і натуральних параметрів та їх фіксування на носіях. Поєднання вищеназваних стадій залежатиме від рівня застосування технічних засобів у обліку. Спостереження є першим етапом пізнання економічного об’єкту і реалізується через систему бухгалтерського обліку, так як при фіксації даних у письмовому вигляді створюється носій інформації – первинний документ. Інформація з первинних документів підлягає подальшій реєстрації, систематизації, групуванню та узагальненню за відповідними логічними правилами. Таким чином, на другій фазі спостереження з неупорядкованої маси даних, зафіксованих в первинних документах, формується інформаційна модель об’єкта – необхідна і достатня для правильних висновків про його стан і динаміку. Отже, спостереження є не

хаотичним, а організованим і здійснюється по програмі, спрямованій на створення інформаційної моделі об'єкта спостереження.

На нашу думку, первинний облік не обмежується тільки оформленням первинних документів за здійсненими збутовими операціями, а включає групування отриманих даних в необхідних розрізах. Поняття “первинний облік” слід розглядати ширше – як первинну стадію облікової системи, організовану єдину систему виміру, реєстрації, перевірки, відображення та початкової обробки узагальненої в бухгалтерських документах інформації про збутові операції, яка повторюється в часі і підлягає першочерговому опрацюванню.

Жодне з визначень не наділяє первинний облік функціями першочергового опрацювання інформації, хоча саме на етапі первинного оформлення відбувається диференційоване накопичення кількісних даних про збутову діяльність. Таке уточнення актуальне при фіксації інформації в первинних документах щодо збутової діяльності. Адже вона найбільше потребує оперативного управління.

Практика підтверджує, що головний недолік діючої системи первинного обліку збутової діяльності – відсутність системного і планового підходу до формування первинних облікових даних. Він проявляється у трудомісткості документування, частковим дублюванням інформації, її невідповідності якісним параметрам, що негативно впливає на виконання документами покладених на них функцій.

Організація первинного обліку збутової діяльності залежить від специфіки організації виробничого процесу та технологічних процесів управління на підприємстві, забезпечує зворотній зв'язок із системою, якою управляють.

Первинний облік збутової діяльності – першочерговий етап облікового процесу. Процес організації обліку збутової діяльності зображено на рис. 2.1.

Документування варто розглядати як сукупність документів, які відображають всі господарські операції. Під документуванням (лат. *dokumentum* – доказ, свідчення, підтвердження, зразок) збутової діяльності слід вважати пакет документів які відбивають сукупність операцій, зокрема: надходження призна-

ченої для збуту товарної продукції, доведення її до придатного для реалізації стану, понесені витрати на дослідження ринку та збут товарної продукції, розрахунки за продану продукцію (товари, роботи, послуги), інше.



Рис. 2.1. Етапи організації первинного обліку збутової діяльності

Отже, первинний облік збутової діяльності – це самостійна система, яка генерує інформацію для різних рівнів управління; є набагато ширшим поняттям, ніж документування та документація і ототожнювати їх не доцільно.

Документування є складовою частиною облікової системи, впливає на ефективність управління збутом, виступає необхідною передумовою отримання позитивних результатів господарської діяльності. Адже якість і кількість відображеної в первинних документах інформації впливає на якість обліку збутового процесу та його подальшого управління.

Процес документування супроводжується точним описом збутових операцій, виключає можливість їх двозначного трактування і в подальшому використовується для спостереження за ними. Здатність обліку до спостереження використовується в управлінні комерційною діяльністю і обмежується рамками окремого підприємства. Поєднання процесів документування і спостереження в складі облікової системи виявляється у фіксації лише тих фактів, які мають практичну цінність для обліку та управління окремими господарськими процесами і підлягатимуть подальшому вимірюванню та обробці. Цим підтверджується вимога суттєвості. При її дотриманні додаткова (неактуальна) інформація хоч і фіксується в первинному обліку, але при подальшій обробці не підлягає синтетичному узагальненню.

Документи виступають фундаментальною основою бухгалтерського обліку. Шляхом використання документів облікова систем виконує функції поточного та перманентного контролю, управління. Документи виступають незаперечним підтвердженням факту здійснення операції.

Вимога документування всіх без винятку операцій передбачена чинним законодавством. Оскільки належним чином оформлені первинні облікові документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є законною підставою подальших записів у реєстри бухгалтерського обліку.

Стаття 9 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розкриває загальні вимоги до форми та змісту первинних документів, але п.1. вищезгаданої статті дає розмиті пояснення щодо обов’язковості ведення підприємствами первинного обліку, що дає можливість вільного трактування даної статті і Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” в цілому. Разом з тим, у законодавчому визначенні поняття „бухгалтерський облік” та способах його здійснення термін „первинні документи” не згадується.

Одним із дієвих напрямків підвищення ефективності та якості обліку збутової діяльності є зведення до оптимального мінімуму кількості документів та показників, подальше їх спрощення.

Первинні документи, які використовуються для відображення операцій процесу збуту, крім підтвердження факту їх здійснення, повинні використовуватися як засіб інформування заінтересованих користувачів, для формування узагальнюючих показників. Вони забезпечують контроль за окремими операціями та процесами і можливість використання даних первинного обліку для перспективного планування та прогнозних розрахунків щодо подальшого покращення збутової діяльності. На даний час документи первинного обліку є одним із головних джерел економічної інформації, які не втрачають своєї цінності та значення протягом тривалого періоду часу після здійснення облікових операцій.

Документальне оформлення збутової діяльності складається з послідовних етапів. На першому етапі операції фіксуються письмово у відповідних документах залежно від напрямків реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і відображають кількісні та якісні показники здійснених операцій. На другому етапі здійснюється накопичення та групування первинних даних, на третьому – їх узагальнення в реєстрах синтетичного обліку. Тому зафіксована в первинних документах інформація підлягає подальшій обробці та групуванню у системі бухгалтерських рахунків для потреб управління, планування та контролю збутової діяльності.

Первинний облік збутової діяльності характеризується високою інформативністю, рухливістю за стадіями оформлення та обробки, інформаційною місткістю. В таких умовах документація надає господарським операціям юридичну обґрунтованість і доказову силу. По цій причині підвищуються вимоги до оформлення первинних документів, зростає відповідальність працівників за правильність документального оформлення господарських операцій.

Первинний облік збутової діяльності використовується для контролю за здійсненням збутового процесу.

Безперервна реєстрація операцій збутової діяльності дозволяє майже без додаткових затрат оцінити їх ефективність та встановити персональну відповідальність виконавців.

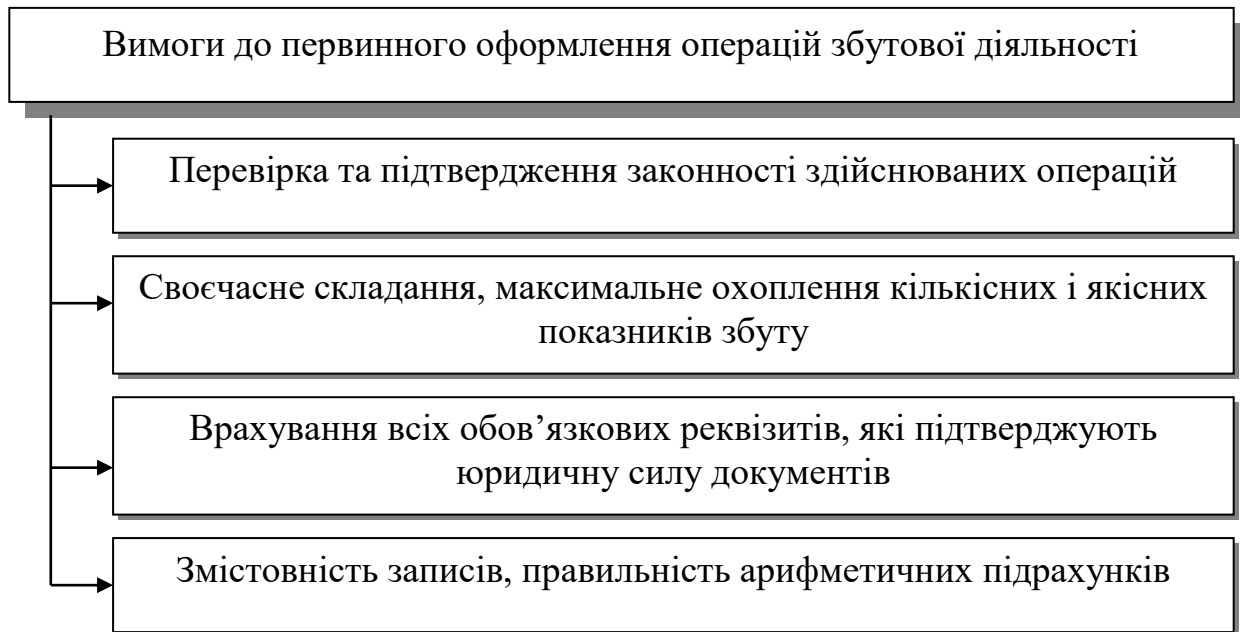


Рис. 2.2. Вимоги до первинного оформлення збутової діяльності

Для відображення збутових операцій використовують типові та уніфіковані первинні документи. Однак, у зв'язку із розширенням об'єктів обліку збуту виникає необхідність розробки та впровадження власних, зручних у використанні форм документів на підставі загальних вимог та методичних розробок. При розробці власних форм первинних документів необхідно врахувати, що повноцінний документ повинен містити достовірні свідчення про факти господарської діяльності для обґрунтування облікових записів і здійснення контролю за виконаними господарськими операціями. Такі свідчення називають реквізитами документів (від лат. *requisit* – потрібний, необхідний), оскільки вони відображають найважливіші обов'язкові відомості про факти господарського життя, господарські операції. Кількість та зміст реквізитів визначаються характером та особливостями збутового процесу і залежить від якісних характеристик збутових операцій.

При виборі форм первинних документів та їх розробці необхідно врахувати, що всі використовувані в обліку документи ми пропонуємо умовно поділити на три великі групи для зручності групування та визначення фінансових результатів:

1) документи по відвантаженню товарної продукції та інших матеріальних цінностей по собівартості реалізації (для записів на дебет рахунку 90 „Собівартість реалізації”);

2) документи по відображенню витрат збутової діяльності (для записів на дебет рахунку 93 „Витрати на збут”);

3) документи по відображенню приймання покупцями та замовниками відвантажених продавцем матеріальних цінностей та нарахуванню суми, що належить до оплати (для записів на кредит рахунку 70 „Доходи від реалізації”).

Документальне оформлення збуту продукції (робіт, послуг) залежить від виду та якісних характеристик товарної продукції, напрямків її реалізації та повинно охоплювати декілька етапів (по логічній послідовності здійснення процесу збуту): відвантаження продукції в натуральних вимірниках, рух вартості по реалізованій продукції, витрати збутової діяльності, отримані доходи та стан розрахунків по відвантаженій покупцям продукції. Відображена в документах інформація повинна відповідати усім вимогам, забезпечити можливість визначення фінансових результатів збутової діяльності, розрахунку, аналізу та прогнозування основних показників ефективності продажу.

Основними документами при оформленні збуту продукції є Товарно-транспортні накладні (ТТН) різних типів та форм. Продаж продукції через систему заготівельних організацій оформляють спеціальними товарно-транспортними накладними, які є підставою для списання продукції зі складів та інших місць зберігання, для розрахунків з покупцями і замовниками. Форми Товарно-транспортних накладних враховують специфіку товарної сільськогосподарської продукції, її кількісні та якісні характеристики, умови транспортування. Використовують такі форми накладних:

- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання сільськогосподарської продукції” (ф.№1 – с.-г.);

- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання овочів, фруктів, ягід, продукції луб’яних культур” (ф.№ 1 – с.-г., овочі);

- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання цукрових буряків” (ф.№ 2 – Т, буряки);
- „Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання молока і молочних продуктів” (ф.№ 1 – с.-г., молоко);
- “Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання тварин і птиці” (ф. №1 – с.-г., тварини);
- “Товарно-транспортна накладна на відправлення-приймання несільськогосподарської продукції та матеріалів” (ф. № 1 – с.-г., матеріали).

При реалізації сортового насіння до товарно-транспортної накладної додатково виписують сортове свідоцтво (посвідчення на насіння). Обов'язково в ТТН потрібно вказувати наявність чи відсутність тари і упаковки, оскільки така інформація найчастіше ігнорується відправником вантажу. Виділення окремим пунктом маси тари і упаковки дозволяє уточнити залікову вагу відвантаженої продукції, дозволить посилити поточний та наступний контроль за рухом товарної продукції та повнотою розрахунків покупців.

Порядок оформлення ТТН залежить від умов перевезення призначеної для реалізації продукції. При використанні для перевезення вантажів власного транспорту ТТН виписують в 4-х примірниках. Якщо для перевезень використовують залучений транспорт, ТТН виписують в п'яти примірниках, два з яких передають транспортній організації, яка здійснює перевезення вантажів. Товарно-транспортні накладні складають окремо на кожного вантажоодержувача і на кожну ходку автомобіля.

Можливі випадки, коли автомобіль одночасно перевозить декілька партій вантажів одному або декільком одержувачам (підприємство має ряд власних торгових точок, транспортує товарну продукцію одночасно до власних торговельних пунктів і магазинів роздрібної торгівлі). В цьому випадку товарно-транспортні накладні виписують окремо на кожну партію продукції і на кожного одержувача товарної продукції.

Заготівельні організації на кожну отриману від сільськогосподарських підприємств партію продукції видають приймальну квитанцію, в якій вказують

натуральну, залікову маси, суму виручки за здану продукцію. Ця квитанція є підставою для визнання та зарахування виручки за реалізовану продукцію. На більшість видів товарної сільськогосподарської продукції заготівельні організації та переробні підприємства встановлюють базові кондиції по натурі, засміченості, вологості, відхилення від яких впливатимуть на кінцеві розрахунки з продавцями. Тому особливої актуальності набуває облік якості продукції. Враховувати в обліку якісні параметри потрібно тому, що виробництво продукції вищої якості супроводжується вищими затратами, в результаті чого собівартість продукції різної якості буде різною. Але, разом з тим, реалізаційна ціна більш якісної продукції буде також вищою, що забезпечить отримання вищого доходу від реалізації. Обсяг виробництва по кожному виду продукції, що має суттєві якісні відмінності, повинен відображатися в обліку у фізичній вазі (незалежно від якості) та в заліковій вазі (з врахуванням якості).

При реалізації молока та молочних продуктів молокозаводу перед відправленням визначають якісні показники продукції (жирність, густину, температуру, чистоту), які потім зіставляють з показниками приймального підприємства. Результати проведених досліджень оформляють актом, який додається до товарно-транспортної накладної і повертається підприємству-продавцю. Крім власної продукції підприємство може продавати молоко, прийняте від його працівників для здачі заготівельним організаціям. Облік продажу такої продукції повинен вестися окремо, щоб реалізація власної та прийнятої від працівників продукції не змішувалася у кількісних та вартісних вимірниках. Аналогічний порядок зберігається для обліку прийнятих від населення та відправлених заготівельним організаціям і переробним підприємствам інших сільськогосподарських продуктів.

Продаж продукції торговим організаціям, підприємствам роздрібною торгівлі та громадського харчування здійснюють на основі Накладних внутрішньогосподарського призначення (ф.87) та додатково виписаних „Рахунків-фактур”.

Якщо продаж здійснюється через біржі, обов'язковою умовою є наявність попередньо укладеного контракту. Товарні біржі укладають біржові конт-

ракти (угоди) безпосередньо з виробниками сільськогосподарської продукції на її подальшу реалізацію за певними умовами. В контракті обов'язково мають бути враховані умови поставки та реалізації, ціна угоди, порядок оплати та умови розрахунків. Важливою умовою є врахування в договорі гарантій його виконання. Біржові контракти різняться за видами (спотові, форвардні, ф'ючерсні, опціони).

Зазначені контракти після укладання реєструються на біржі. Документальне оформлення операцій збутової діяльності здійснюється на підставі товарно-транспортних накладних та податкових накладних. Виручка від реалізації зараховується на рахунок продавця на підставі стандартизованих форм первинних банківських документів.

Підприємства можуть продавати свою продукцію самостійно: на ринку, працівникам та населенню, через власні торгові точки (стаціонарні та виїзні). Збут продукції через власну торгову мережу може здійснюватися за готівку і безготівковими розрахунками після попереднього визначення ціни продажу по кожному виду товарної продукції і за кожним каналом реалізації. Документальне оформлення такого продажу проводиться на основі накладних внутрішньогосподарського призначення, з подальшим складанням звіту про продаж сільськогосподарської продукції (ф. 125).

Належно оформлений звіт одночасно є підставою для визнання доходу та його подальшого відображення в обліку і звітності та для списання реалізованої продукції з підзвіту продавця. Процес збуту може здійснюватися шляхом видачі продукції в рахунок оплати праці працівникам підприємства. Її оформляють відомостями на видачу натуральної оплати.

Збутова діяльність як завершальний етап господарського процесу, пов'язана з виділенням додаткового продукту, отриманням грошових надходжень у формі доходу, визначенням фінансових результатів. Кожен з вищеназваних елементів є об'єктом оподаткування. Для цілей оподаткування та формування податкової звітності при реалізації продукції разом з іншими документами виписується податкова накладна.

Дані первинного обліку по операціях збутової діяльності підлягають подальшому групуванню в облікових регістрах. Узагальнення первинної інформації необхідне для відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, складання звітності, управління та контролю.

2.2. Методика обліку витрат і доходів у процесі збутової діяльності

Відображення витрат в обліку підприємства здійснюється відповідно до низки нормативних документів. Серед них основними є П(С)БО 16 „Витрати”, методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, Податковий кодекс України. Кожен із цих нормативних документів регулює певні сторони обліку витрат, зокрема групування витрат за статтями та елементами, включення їх в собівартість та віднесення на фінансові результати, визначення суми валових витрат з метою формування прибутку, що підлягає оподаткуванню.

П(С)БО 16 „Витрати” передбачає класифікацію витрат (рис. 2.3.) та наступні варіанти їх відображення в обліку:

1) групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 „Виробництво” та віднесення інших витрат на рахунок 79 „Фінансові результати”;

2) групування витрат за економічними елементами, з подальшим їх списанням на рахунок 23 „Виробництво” та рахунки витрат за видами діяльності (клас 9), із подальшим віднесенням на результати основної діяльності (рахунок 79 „Фінансові результати”);

3) аналогічний попередньому, за виключенням групування витрат за економічними елементами.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств маркетингові витрати не виділені в окрему групу. Їх відображають у складі витрат збутової діяльності.



Рис. 2.3. Класифікація витрат діяльності підприємства згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”

Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, витрати на збут не включаються у виробничу собівартість виробленої та реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел.

У складі витрат на збут крім вартості послуг, що виконуються постачальником за певну плату, включають наступні витрати:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання продукції на складах;
- 2) витрати на ремонт тари для зберігання продукції;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділів, що забезпечують збут ;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;

- 8) витрати на транспортування перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги;
- 9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 10) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Для обліку комерційної собівартості товарної продукції слід забезпечити максимальну зіставність облікових даних. На практиці ця вимога часто порушується по недооцінці значення категорії і через недосконалість використовуваної на практиці системи обліку.

Для того, щоб дослідити відображення в обліку витрат маркетингової та збутової діяльності, необхідно уточнити їх сутність та визначити місце в структурі загальних витрат підприємства, а також оцінити вплив на ефективність збуту і фінансові результати.

Відповідно до діючого Плану рахунків для обліку витрат збутової діяльності передбачений рахунок 93 „Витрати на збут”. По дебету рахунку 93 „Витрати на збут” ведуть облік збільшення суми понесених витрат, пов'язаних із збутом (продажем, реалізацією) продукції, по кредиту – їх списання на фінансові результати. Відповідно до Плану рахунків витрати на здійснення маркетингових прийомів стимулювання збуту відображаються загальним підсумком на рахунку 93 у складі витрат на збут. Однак, не маркетинг є складовою збуту, а навпаки. Тому варто в обліку відображати витрати збуту в складі маркетингових витрат з обов'язковою наступною їх деталізацією.

Збут цілком обґрунтовано розглядається як складова частина маркетингової діяльності, то закономірно вважати, що збутові витрати включаються до складу маркетингових витрат. Спостерігаємо парадокс: на окремому рахунку та в облікових регістрах відображається тільки окрема частина маркетингових витрат, решта – не знаходять свого відображення. Адже збут є частиною маркетингового комплексу, який крім безпосередньої реалізації спрямовує потік товарів, робіт і послуг до споживачів і включає пакування, зберігання, транспорт, ціноутворення, фінансування. Тому ми розглядаємо витрати на збут у складі маркетингових витрат і вважаємо за доцільне переіменувати рахунок

93 „Витрати на збут” на „Маркетингові витрати”. На цьому рахунку слід відображати загальну суму маркетингових витрат з деталізацією по видах маркетингової діяльності за окремими субрахунками до рахунку 93. Витрати на збут доцільно обліковувати у складі маркетингових витрат.

Проблеми обліку маркетингових і збутових витрат значною мірою зумовлені відсутністю єдиних критеріїв класифікації. Адже передумовою раціональної організації обліку маркетингових і збутових витрат є їх науково обґрунтована класифікація, чітке формулювання мети, для якої організовується облік цих витрат. З метою аналітичної оцінки таких витрат необхідно суттєво вдосконалити їх групування та класифікацію, методика облікового відображення. При цьому слід пам'ятати, що жодна класифікація не може бути визначена однозначною і залежить від умов господарювання.

Оскільки збутова діяльність, як завершальний етап господарського процесу, забезпечує отримання доходу і дозволяє оцінити ефективність господарювання шляхом визначення фінансових результатів, то закономірно виникає потреба у відображенні формування повної собівартості, і, відповідно, належного їх обліку.

При визначенні величини затрачених ресурсів на виробництво та реалізацію кінцевого продукту потрібно врахувати економічну та облікову послідовність здійснюваних операцій, розрізняти бухгалтерські (явні) та економічні (явні та альтернативні) витрати. Такий поділ необхідний для обчислення потенційного прибутку по ще не реалізованих залишках товарної продукції.

Реальну величину фінансових результатів можна розрахувати тільки по завершенню процесу збуту, коли в обліку визнано отриманий дохід або право на його отримання.

Фінансові результати – системний показник, який формується за різними напрямками діяльності, видами кінцевого продукту, тому його можна розглядати з різних позицій, характеризувати в широкому та вузькому розумінні. Для потреб бухгалтерського обліку фінансовий результат варто розглядати у вузькому розумінні, як виражену в цінах вартість товарного кінцевого

продукту, як відношення результату (доходу) і понесених затрат. Загальний обсяг прибутку являє собою валовий прибуток, що формується рядом факторів. Частина з них цілковито залежать від підприємницької діяльності, підлягають плануванню та коригуванню (обсяг виробництва та продажу, якість, асортимент, ефективність використання виробничих потужностей і ресурсів). Решта факторів (зміна державної політики, ринкових пропорцій, вплив природних факторів, технічних умов на виробництво і реалізацію) від діяльності підприємства не залежать. Однак їх вплив на фінансові результати досить відчутний.

Для потреб формування звітності в обліку фінансові результати формуються за видами діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна) в результаті реалізації товарної продукції, іншої продукції і послуг нетоварного характеру, фондів і майна за рахунок позареалізаційні операцій.

Відповідно до міжнародних стандартів та практики зарубіжного обліку доходом вважається лише результат основних операцій підприємства.

Доход можна визначити в термінах бухгалтерських проводок, що реєструють угоди відповідно до загальноприйнятих принципів і правил бухгалтерського обліку, визначених національними та міжнародними стандартами.

Бухгалтери вимірюють чистий доход співставленням надходжень і затрат отриманих засобів. До затрат в даному випадку відносять лише ту їх частину, яка характеризується використанням (споживанням) вартості, обумовленої виробничими цілями. Виходячи з такого трактування, обсяг товарної продукції визначають як вартісний результат виробничої діяльності, який не супроводжується надходженнями, оскільки бухгалтера більше цікавить не стільки кількісний рух цінностей, скільки зміна їх вартостей в процесі господарського кругообігу.

Виходячи із вищесказаного, визначення терміну “доход” для потреб бухгалтерського обліку в ринкових умовах, знаходиться на стику економічного та фінансового підходів, оскільки облікова система повинна враховувати особливості економічної організації та вплив фінансової системи на діяльність підприємства (на мікрорівні).

Для забезпечення деталізації отриманого доходу в обліку необхідно його класифікувати. Для класифікації доходу як облікової категорії необхідно визначити зміст доходу, визначити обсяги класифікації, встановити ознаки поділу та обрати форму систематизації. Класифікація доходу в бухгалтерському обліку потрібна для чіткої організації облікового процесу, розмежування елементів доходу, вибору системи і форми облікової роботи. На сьогоднішній день класифікація доходів і фінансових результатів для потреб обліку здійснюється в межах системи бухгалтерських рахунків за видами діяльності.

Для узагальнення інформації про доходи сільськогосподарських підприємств від реалізації продукції, надання послуг та вирахування із цих доходів, а також інші операційні доходи, доходи від фінансових операцій, інші доходи та доходи від надзвичайних подій, фінансові результати, використовуються рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”.

Синтетичний облік доходу від реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) ведеться на відокремленому рахунку 70 „Доходи від реалізації”. Він призначений для пооб’єктного обліку за окремими групами. Для цього відкриваються наступні субрахунки:

701 „Доход від реалізації готової продукції”;

702 „Доход від реалізації товарів”;

703 „Доход від реалізації робіт і послуг”;

704 „Вирахування з доходу”;

705 „Перестраховання”.

За кредитом субрахунків 701-703 відображається загальна сума доходів та сума непрямих податків. За дебетом – списання у порядку закриття рахунку суми чистого доходу на рахунок 79 „Фінансові результати” і належна до перерахування сума непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших відрахувань при реалізації).

В кінці звітної періоду рахунки 7-го класу закриваються і залишку на них немає, тому їх можна віднести до тимчасових, які виконують допоміжні функції і починають новий звітний період з нульового сальдо.

Протягом звітнього періоду на них накопичується інформація про доходи і витрати, що дозволяє складати проміжну звітність.

Відповідно до принципу нарахування, всі доходи звітнього періоду повинні зіставлятися з витратами цього ж періоду. Щодо збутових витрат має місце парадокс, який частково пояснюється їх економічним змістом: у звітному періоді такі витрати забезпечують мінімальну віддачу, а при їх списанні на фінансові результати стають причиною зростання збитків. Тобто, можна зробити висновок, що маркетингові та збутові витрати більше розраховані на перспективу, ніж на поточний період. На сьогоднішній день ця особливість в обліку не враховується, хоча, на нашу думку, повинна бути врахована в системі бухгалтерських рахунків.

Для здійснення аналітичного обліку реалізації сільськогосподарські підприємства використовують наступний перелік реєстрів:

1. „Реєстр документів по реалізації готової продукції” (ф. № 11.1 с.-г.). В даному реєстрі накопичують дані про реалізацію готової продукції за її видами на умовах безготівкової оплати. Ліва частина реєстру відображає собівартість реалізованої готової продукції, права – визнані доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг. Окремі графи (16, 17) відображають нарахування податку на додану вартість та акцизного збору.

2. „Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів” (ф. № 11.2 с.-г.). Даний реєстр побудований аналогічно попередньому, також передбачає реалізацію за безготівковим розрахунками, але використовується для відображення доходу та собівартості реалізації інших товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт і наданих послуг.

3. „Реєстр документів щодо реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за цінами реалізації)” (ф. № 11.3 с.-г.). Цей реєстр призначений для групування виручки, яка надійшла в касу протягом місяця за видами реалізованої продукції, робіт та наданих послуг. Записи здійснюються на підставі прибуткових касових ордерів з подальшим узгодженням із реєстром № 11.3а с.-г. Однак, реєстр відображає лише суми отриманого доходу. Вит-

рати збуту, собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг він не фіксує. Тому не можна визначити, навіть приблизний, фінансовий результат реалізації за готівку на основі вищезгаданого реєстру.

4. „Реєстр документів про реалізацію продукції, матеріалів, робіт і послуг за готівку (за обліковими цінами)” (ф. 11.3а с.-г.). Цей реєстр використовується для накопичення даних про відпуск продукції зі складу або надання послуг на основі накладних внутрішньогосподарського призначення. В ньому відображається виробнича собівартість реалізованої частини товарної продукції. Для підвищення якості та прискорення облікової обробки інформації було б краще поєднати реєстри ф. 11.3. с.-г. та ф. 11.3а с.-г. в єдиний узагальнений.

За діючою методикою, фінансові результати збутової діяльності визначаються в кінці звітної періоду на основі зіставлення отриманих доходів та понесених у вигляді виробничої собівартості реалізованої товарної продукції. Для забезпечення можливості визначення фінансових результатів в кінці місяця реєстри 11.3 с.-г. та 11.3а с.-г. закривають з перенесенням даних у відомість 11.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг. Її ведуть в розрізі видів продукції, враховуючи сортність та якість. Складається відомість з двох частин. У першій частині (“Відправлено, відпущено, виконано”) наводиться інформація щодо кількості і вартості відпущених із складу цінностей, виконаних робіт і наданих послуг. На підставі даних граф 9-10 визначають калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю.

Друга частина відомості 11.4 с.-г. „Прийнято до оплати” нагромаджує дані по кредитових оборотах рахунків 701, 702, 703, 712 у кореспонденції з 36, 377, 372, 661, 30 рахунками за видами реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг. Кредитові обороти рахунків 701, 702, 703, 712 заповнюють на підставі довідок бухгалтерії, первинних документів та реєстрів 11.1 с.-г., 11.2. с.-г., 11.3 с.-г.. В кінці року відомість 11.4 с.-г. закривається і на титульній сторінці роблять помітку: „Для послідуєчого запису в журнал-ордер”.

Аналітичний облік продажу продукції шляхом взаємних розрахунків ведуть з використанням відомості 11.7 с.-г. Інформація представляється в роз-

розрізі підприємств, з яким укладені відповідні угоди, та видів продукції у натуральних та вартісних вимірниках. Додатково вказують вартість продукції за договірними і звичайними цінами реалізації в розрізі товарно-транспортних і податкових накладних з окремими виділенням в графі 8-10 нарахованих податкових зобов'язань по ПДВ та акцизному збору.

Дохід від реалізації продукції, робіт та послуг в розрізі окремих покупців і замовників, облік яких ведеться на рахунку 36 „Розрахунки з покупцями і замовниками”, протягом місяця накопичується у відомості 11.8 с.-г. Крім суми визнаного доходу, друга частина відомості відображає стан розрахунків покупців та залишки заборгованості на кінець місяця.

Зростання частки збутових витрат в загальній сумі витрат підприємства та в їх структурі вказує на те, що бухгалтерам потрібно більше уваги звертати на посилення контролю за напрямками витрачання коштів на реалізацію продукції (товарів, робіт та послуг) та їх ефективністю. Непоодинокими є факти списання на рахунок 93 „Витрати на збут” коштів, які не мають нічого спільного з процесом реалізації. Частково вирішити цю проблему можна за рахунок організації аналітичного обліку витрат маркетингової та збутової діяльності за напрямками їх здійснення у розрізі статей та елементів.

Облікові реєстри, в яких відображатимуться маркетингові і збутові витрати, на нашу думку, повинні доповнюватися аналітичними прогнозними розрахунками очікуваного від їх здійснення ефекту. Відображення маркетингових і збутових витрат без їх деталізації за статтями та елементами не дає можливості оцінити їх ефективність.

Синтетичний облік збутової діяльності ведуть в Журналах-ордерах № 10.3 с.-г., №11 с.-г., № 15 с.-г.. Журнал-ордер № 15 с.-г. характеризує збутовий процес з позиції собівартості реалізованої продукції. У ньому ведуть облік витрат діяльності за рахунками 17 „Відстрочені податкові активи”, 54 „Відстрочені податкові зобов'язання”, 90 „Собівартість реалізації”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”, 95 „Фінансові витрати”, 96 „Втрати від участі в капіталі”, 97 „Інші витрати”, 98 „Податки на прибуток”, 99 „Надзвичайні витрати”.

Рахунок 93 „Витрати на збут”, який має безпосереднє відношення до процесу реалізації, не входить до Журналу-ордера № 15 і відображається в Журналі-ордері № 10.3 с.-г.. Витрати збутової діяльності варто відобразити у Журналі-ордері № 15 с.-г. разом із собівартістю товарної продукції, враховуючи внесені пропозиції відносно розмежування збутових витрат з метою формування комерційної собівартості. Такий підхід дозволить в одному реєстрі поєднати виробничу та комерційну собівартості, не змішуючи їх.

2.3. Методологія аналізу реалізації продукції, виконання робіт і надання послуг

Для оцінки готової продукції та наступної її реалізації використовуються такі основні показники: обсяг валової продукції; обсяг товарної продукції; обсяг роздрібного та оптово-го товарообороту; обсяг виручки.

Аналіз готової продукції та реалізації продукції доцільно розпочинати із загальної оцінки зміни показників по відношенню до попереднього року та бізнес-плану або прогнозу. Для цього використовуються дані звітних форм та бізнес-плану підприємства, і складається аналітична таблиця, де вказуються дані за минулий рік, звітний рік та дані бізнес-плану, а також відхилення. Потім дається характеристика зміни темпів росту та виконання бізнес-плану. Перевіряється також чи відповідає випущена продукція діючим стандартам.

Після загальної оцінки зміни виробництва продукції за основними показниками необхідно дати оцінку зміни структури виробничої продукції та зміни асортименту фактично виробленої продукції підприємства. Структура продукції – це питома вага окремих видів продукції, що виробляється підприємством у загальному обсязі виробництва, що виражається у відсотках. Необхідність оцінки структури – кожен вид продукції, що виробляється на підприємстві має різний рівень матеріаломісткості, різну трудомісткість, рентабельність. Асортимент – це перелік всіх видів продукції, яка виробляється на підприємстві у кількісному вигляді. Паралельно вживається поняття “номенклатура”, яка

характеризує лише обсяг та різноманітність продукції, що виробляється. Зміна асортименту у порівнянні з планом приводить до асортиментних, а структури – структурних зрушень. Ці явища тісно взаємопов'язані одне з одним, і тому ми маємо єдині асортиментно-структурні зрушення у випуску продукції.

Розрахунок показників виконання плану з асортименту проводиться трьома способами: “спосіб найменшого числа”, суть якого полягає у виборі меншої із двох сум, тобто береться фактична сума, але за умови, що вона не перевищує планове завдання; беруть як загальний показник найменший серед усіх виробів відсоток виконання плану (не менше 50 відсотків); пропонує знаходити співвідношення кількості виробів з виконанням плану і кількістю планових позицій. Він пов'язаний із номенклатурою продукції, відповідно назва – “коефіцієнт номенклатурності”.

Фактори, що впливають на ритмічність випуску продукції: забезпеченість трудовими ресурсами (забезпеченість робочою силою, склад і структура працюючих, організація праці, трудова дисципліна, плинність кадрів тощо); засоби праці (загальна забезпеченість основними фондами, склад і якість устаткування, організація технічного догляду і профілактики, терміни і якість капремонтів і поточних ремонтів, наявність резервних виробничих потужностей); предмети праці (забезпеченість матеріальними ресурсами, ритмічність постачання, якість і комплектність сировини та матеріалів, наявність складських запасів, організація зберігання і використання матеріалів); інші фактори (організація виробництва і управління, оперативний облік і контроль, наявність незавершеного виробництва, рівень підготовки нових виробництв, технологія).

Наслідки неритмічної роботи: збільшення кількості браку і відходів; погіршення якості продукції; підвищення собівартості продукції; порушення ритму відвантаження, що призводить до затримки реалізації продукції; посилення плинності кадрів тощо.

Якість продукції – це сукупність властивостей, що зумовлені придатністю продукції задовольнити певні потреби покупців у відповідності із призначенням цієї продукції. Аналіз якості продукції базується на системі численних показників, серед яких виділяють загальні і часткові показники, показники пря-

мої і побічної дії. Ознаками якості можуть бути: фірмовий знак, відповідність міжнародним стандартам. Крім того, можуть використовувати загальні об'єктивні показники якості: сортність; марочність; вміст корисних речовин чи шкідливих домішок; строк служби і надійність.

Побічні показники якості: гарантійний термін роботи; наявність реклаमाцій, їх кількість і вартість; відсоток браку; зниження сортності продукції за межами підприємства; відсоток повернення продукції на виправлення дефектів; відповідність моді; наявність і рівень попиту на даний виріб тощо.

Оцінюючи зміну якості продукції на підприємстві, необхідно надати перевагу об'єктивним і кількісним показникам якості, які забезпечують точність визначення стану якості продукції, зокрема – сортність. Визначають середній показник сортності за планом і фактично. Аналізуючи якість випущеної продукції проводять оцінку показників питомої ваги випуску продукції вищим сортом, здачі продукції з першого пред'явника, перевід продукції у нижчий сорт, коефіцієнт сортності. Сортність випущеної продукції залежить від якості виконаних робіт технологічної обробки. За допущені відхилення і порушення у виконанні технологічних операцій продукція повертається на повторну обробку або переводиться у нижчий сорт. Обчислюючи показники здачі виробів з першого пред'явника, ми можемо розкрити тенденції розвитку і оцінити діяльність структурних підрозділів, виконавців по забезпеченні випуску доброякісної продукції. Коефіцієнт сортності визначається як відношення вартості всієї випущеної продукції до її вартості, за умови, що вся продукція випускається за ціною вищого сорту. Виконання плану за сортністю можна визначити так:

1. Спосіб першосортних одиниць – визначається як відношення суми добутку по сортових коефіцієнтів на відповідну кількість продукції до загальної кількості вироблених продуктів.

2. Спосіб порівняння середньозважених цін. Суть даного способу полягає в тому, що, якщо фактична середньозважена ціна одного виробу більша або дорівнює плановій, план за сортністю вважається виконаним. Але його не можна використовувати для розрахунку загального показника по підприємству.

3. Спосіб порівняння виконання плану у вартісному і натуральному вимірі. Визначається як ділення фактичних даних на планові.

На кінець розраховують вплив зміни кількості та якості продукції на обсяг її випуску у вартісному вимірі: зміна кількості виробленої продукції визначається як різниця фактичної кількості виробів і кількості виробів за планом, що множиться на планову ціну виробу; зміна якості (сортності) продукції визначається як різниця фактичної ціни виробу і планової ціни, що множиться на фактичну кількість виробів.

Якість продукції характеризується відповідністю її властивостей стандартам і технічним умовам. Якщо виріб таким умовам не відповідає, що він не придатний до експлуатації і називається бракованим. Брак поділяють:

- за способом виправлення: виправний і не виправний (кінцевий);
- за місцем виявлення: внутрішній (на підприємстві) і зовнішній (у споживача або покупця під час користування).

Особливу увагу слід приділити виявленню прихованого браку, який з різних причин не обліковується.

Аналізуючи брак, обов'язково з'ясовують причини і місце його виникнення, час і винуватців. Втрати від браку визначаються як різниця між сумою собівартості забракованих виробів і затрат, віднесених на їх виправлення та отриманих сум з винуватців його виникнення.

Показник конкурентоспроможності визначається як відношення прибутку від реалізації до поточних витрат на виробництво реалізованої продукції (собівартість). Конкурентоспроможність продукції характеризує прибутковість поточних витрат, вигідність для підприємства виробництва певного виду продукції. Ресурси, якими володіє підприємство, впливають на рівень цього показника незначною мірою – лише у тій частині собівартості, яка дорівнює амортизації основних засобів і зносу нематеріальних активів.

Основними факторами зростання конкурентоспроможності продукції є зниження витрат на виробництво, а також підвищення оптових або інших відпускних цін. При аналізі конкурентоспроможності продукції підприємства

обчислюють: прибуток; питому вагу собівартості окремого виду виробу в загальній собівартості; рентабельність виробу у відсотках; частку рентабельності окремого виду продукції до загальної рентабельності; збільшення (зменшення) частки конкурентоспроможності під впливом структурних зрушень та рентабельності. Збільшення (зменшення) частки конкурентоспроможності під впливом структурних зрушень визначається як різниця питомої ваги собівартості продукції фактично та за бізнес-планом, що множиться на рентабельність виробу за бізнес-планом. Збільшення (зменшення) частки конкурентоспроможності під впливом рентабельності визначається як різниця рентабельності виробу фактично та за бізнес-планом, що множиться на питому вагу собівартості виробу в загальній собівартості фактично.

Виручка від реалізації (продажу) продукції є основним джерелом коштів підприємств. Це стосується виручки від продажу на внутрішньому і зовнішньому ринках товарів власного виробництва, виконаних робіт, наданих послуг, а також товарів, придбаних з метою реалізації, незалежно від способу розрахунків.

Обсяг реалізованої продукції визначається продажною вартістю відвантаженої (відпущеної) продукції, зазначеною в оформлених для сплати розрахункових документах, і не залежить від фактичного надходження грошової виручки. Інформація про обсяг реалізації продукції відображається у бухгалтерському звіті “Про фінансові результати”, які складають усі підприємства щоквартально наростаючим підсумком з початку року. Для аналізу обсягу реальної виручки від реалізації залучаються дані бухгалтерського обліку, податкового обліку, матеріали маркетингової служби, фінансового і юридичного відділів.

Підприємства продають свої товари і послуги відповідно до укладених договорів безпосередньо із споживачами, органами матеріально-технічного постачання і збуту, через оптові і роздрібні торгівельні підприємства, товарні біржі, через власну мережу продажу продукції, виконання робіт, надання послуг.

Певна частина продукції державних підприємств і підприємств інших форм власності реалізується через систему державних контрактів і державні замовлення для загальнодержавних потреб.

Якщо підприємство експортує продукцію і одержує виручку в іноземній валюті, вона потрапляє на його спеціальний валютний рахунок в одному із комерційних банків країни.

У виробничих підприємствах основну частину обсягу виручки становлять надходження від реалізації товарної продукції.

На обсяг реалізації товарної продукції впливають:

- обсяг виробництва товарної продукції;
- зміна залишків нереалізованої продукції.

У будь-якому випадку для аналізу обсягу реалізації використовується рівняння товарного балансу.

До залишків нереалізованої продукції належать залишки готових виробів на складах підприємства, а до залишків реалізованої, але не оплаченої продукції, відносять:

- товари відвантажені, виконані роботи, послуги, які не оплачені покупцями, оскільки строк їх сплати не настав;
- товари відвантажені, виконані роботи, послуги неоплачені в строк покупцями;
- товари на відповідальному зберіганні.

Товарний баланс складається в оцінці за оптовими цінами без ПДВ, акцизного збору (наміченими в бізнес-плані і прогнозі), що дає змогу вивчити вплив різних факторів на обсяг реалізації.

При аналізі реалізації продукції необхідно врахувати перехідні залишки, які можуть зростати під впливом:

- неритмічності випуску продукції;
- транспортних утруднень.

Якщо аналізується реальний обсяг виручки від реалізації, слід врахувати також динаміку заборгованості продукції покупцями.

Необхідно встановити, які резерви збільшення прибутку і конкурентоспроможності мало підприємство за рахунок доведення залишків нереалізованої продукції на кінець аналізованого періоду до планового рівня.

Для проведення аналізу попиту на продукцію необхідно визначити основні напрямки маркетингової політики підприємства: чи достатньо вона гнучка і активна, чи практикуються відмінні підходи на різних ринках тощо. Якщо обсяги реалізації продукції мають тенденцію до постійного зниження через відсутність належного попиту на неї, тоді необхідно проаналізувати всі обставини і фактори, що формують цей попит.

Дослідження структури витрат на виробництво та її зміни за звітний період по окремих видах витрат, а також аналіз статей витрат фактично випущеної продукції є етапом поглибленого аналізу собівартості з метою винайдення шляхів та джерел зниження витрат і збільшення прибутку. Аналіз структури витрат на виробництво починається з визначення частки у відсотках окремих елементів витрат в загальній сумі витрат та їх змін за звітний період (за рік, квартал). Найбільш загальними для багатьох видів діяльності елементами витрат є: матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування до соціальних фондів, амортизацій, інші витрати до складу яких включаються всі інші операційні витрати не відображені в попередніх елементах.

Вивчення структури витрат за цими елементами, а також змін, що відбулися за звітний період дозволяє дати оцінку раціональності такої структури, а також зробити висновок про необхідність та можливість її змін в бік зниження матеріалоємності та працеемності. Додатковим показником для обґрунтування відповідного висновку можна використати частку елементів витрат у вартості випущеної продукції, тобто їх частку в 1 грн. випущеної продукції, розділивши суму витрат кожного елемента на суму випущеної продукції. Відхилення фактичних витрат за елементами в абсолютних величинах виражають лише загальні результати використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, а не зміни собівартості, тому що вони викликані ще змінами в об'ємі структури виробництва продукції.

Для досконалості висновку про можливість пошуку резервів зниження витрат необхідно, також, вивчити витрати за їх функціональною роллю у виробничому процесі.

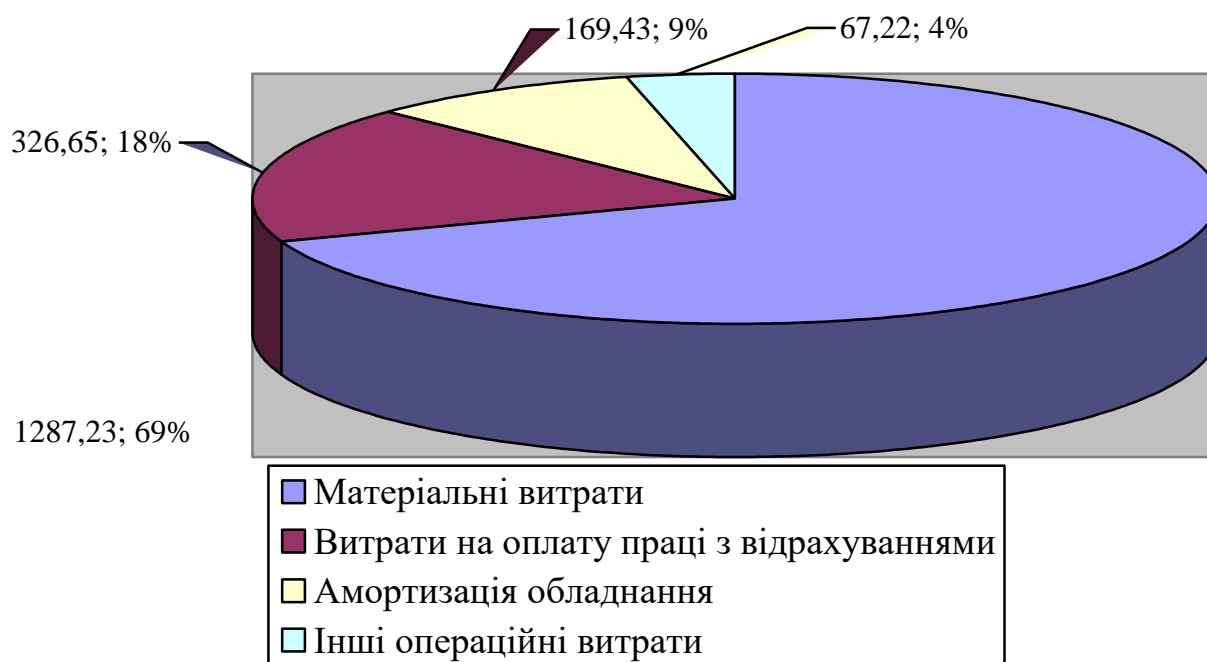


Рис. 2.4. Структура собівартості за елементами продукції тваринництва у ПАП «Дзвін» у квітні 2019 року, тис. грн.

Розподіл витрат на постійні та змінні визначається тими змінами, які зазнають сукупні витрати при зміні об'єму виробництва. Так, використані основні виробничі матеріали, по відношенню до виробництва розглядаються як змінні витрати, оскільки із збільшенням об'єму виробництва прямо пропорційно збільшуються і витрати на основні виробничі матеріали. Для характеристики об'єму господарської діяльності використовують показник об'єму виробництва. Торгово-збутові витрати і являються змінними витратами по відношенню до кількості реалізованих одиниць продукції, але у відношенні до об'єму виробництва – необов'язково. Об'єм виробництва і об'єм реалізації не одне й теж. В останньому випадку збільшення об'єму реалізації приведе до збільшення торгово-збутових витрат. Тут базою застосування аналізу є об'єм реалізації. Типово змінними є витрати на сировину і матеріали, запасні частини і комплектуючі, витрати на робочу силу і т.п.

Загальна сума постійних витрат не змінюється, якщо їх кількість на одиницю продукції зменшується по мірі збільшення об'єму господарської діяльності. Постійними витратами звичайно є: орендна плата, амортизація основних

засобів, податок на майно, страхування майна і заробітна плата службовців. Поняття “постійні” і “змінні” відносяться до сумарних витрат, а не до витрат в розрахунку на одиницю продукції. Змінні витрати є постійною величиною в розрахунку на одиницю продукції, а їх загальна кількість змінюється прямо пропорційно зміні об’єму господарської діяльності. Постійні витрати на одиницю продукції зменшуються по мірі росту об’єму господарської діяльності і збільшуються по мірі його скорочення. Однак, сукупні постійні витрати при цьому залишаються незмінними.

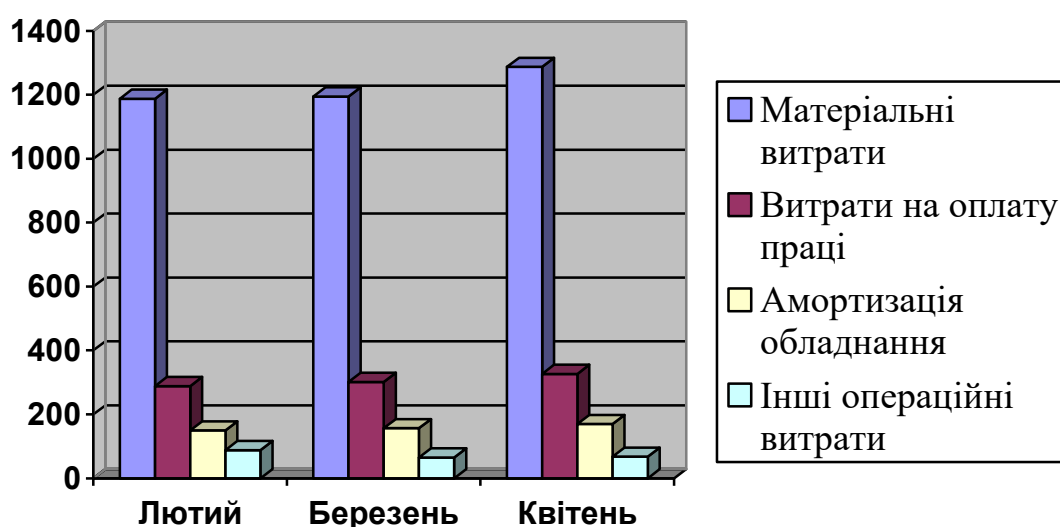


Рис. 2.5. Динаміка структури собівартості продукції тваринництва у ПАП «Дзвін» у лютому-квітні 2019 року, тис. грн.

Існує поняття актуального діапазону. Це той інтервал в рамках якого запрограмована поведінка витрат достатньо точно відповідає дійсному. Сумарні постійні витрати (заробітна плата і знос обладнання) будуть незмінні, якщо об’єм виробництва не буде виходити за рамки актуального діапазону. Якщо необхідно збільшити об’єм виробництва, то можуть виникнути нові постійні витрати по найму додаткових робітників і монтаж обладнання більших потужностей – в цьому випадку сумарні постійні витрати змінюються. Суть актуального діапазону полягає в тому, що постійні витрати є постійними тільки по відношенню до даного діапазону об’єму виробництва на певний проміжок часу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Одним із важливих моментів організації та ведення бухгалтерського обліку збутової діяльності є суцільне і неперервне відображення цієї діяльності у відповідних документах. Адже жодна операція не може бути зареєстрована в бухгалтерському обліку, якщо вона не буде задокументованою. Економічно завершена операція на підставі документів відображається на бухгалтерських рахунках. В збутовій діяльності в основу поняття „господарська операція” закладені обставини, що спричиняють юридичні наслідки, оскільки збутова діяльність безпосередньо пов’язана зі зміною форм власності та права володіння. Відповідно до ст.1 Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” господарською операцією вважається дія чи подія, яка викликає зміни в структурі активів і зобов’язань, власному капіталі підприємства.

2. Облік збутової діяльності підприємства повинен організовуватися за такими принципами і правилами, які б спрямовували роботу на прогноз майбутнього, а не лише на його очікування з метою простого фіксування фактів, що мали місце в минулому.

3. Аналіз виготовлення і реалізації готової продукції для податкового обліку не має важливого значення, він необхідний для користувачів управлінського обліку. В залежності від методу обліку об’єму реалізації готової продукції, від її оцінки, залежить отриманий прибуток.

4. Аналіз процесу виробництва і реалізації готової продукції повинен здійснюватися у двох напрямках. По-перше, в процесі формування та виконання виробничої програми дається оцінка перспектив її реалізації з точки зору отримання прибутку. По-друге, у процесі аналізу визначаються економічні наслідки управлінських рішень по регулюванню виробництва з точки зору фінансово-економічних наслідків.

5. Підприємствам у своїй обліковій політиці слід дозволити самостійно обирати спосіб оцінки готової продукції за фактичною заготівельною вартістю або ринковою, в залежності від того, що нижче.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Передумовою успішної діяльності підприємств агропромислового комплексу є поєднання процесу виробництва товарної продукції зі збутовим процесом. Це потребує формування інформації для вирішення наступного комплексу задач: формування товарного асортименту, необхідного для задоволення потреб ринку відповідно до попиту і потреби в пропонованих виробником товарах; вибір потенційних партнерів (як покупців, так і постачальників); безпосередній продаж товарної продукції власного виробництва та посередницька торгівля; пошук шляхів підвищення ефективності збутової діяльності.

2. Цінність бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні управління збутом проявляється в тому, що він має чітко виражений оперативний характер і дозволяє отримати відомості по широкій номенклатурі товарної продукції. Особливою рисою бухгалтерського обліку є юридична „повноцінність” отримуваної інформації, що базується на документальному підтвердженні кожної господарської операції.

3. Методологічна регламентація формування інформації в системі бухгалтерському обліку про готову продукцію та її збут визначається комплексом нормативно-правових актів України: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати»; Податковий кодекс України; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань та інші.

4. Формування цілісної облікової системи відносно збутової діяльності, яка б повністю задовольняла потреби і вимоги різних категорій користувачів можливе лише за умови її раціональної організації, оптимального поєднання комплексу умов і елементів облікового процесу.

5. Облік збуту як завершального етапу господарського процесу, досить громіздкий та складний. Складність пояснюється специфікою збутової діяль-

ності, економічним змістом та значним обсягом охоплюваних операцій. Облік збуту повинен відображати: маркетингові витрати та витрати збуту; отриманий доход у формі виручки від реалізації; формування фінансових результатів; сформовану кінцеву собівартість товарної продукції як втілення затрат на її виробництво. Таким чином, можна зробити висновок, що облік збутової діяльності підприємства повинен організовуватися за такими принципами і правилами, які б спрямовували роботу на прогноз майбутнього, а не лише на його очікування з метою простого фіксування фактів, що мали місце в минулому.

6. Основними передумовами ефективного використання обліку збутового процесу є: активне ставлення до зовнішніх і внутрішніх факторів, що впливають на ефективність збуту; спрямованість на розвиток і майбутнє (стратегічна орієнтація); врахування юридичних норм і правил; особливості сільськогосподарського виробництва та цілеспрямованість керівництва.

7. Дослідження методики обліку збутових операцій свідчать про наступні недоліки сучасної інформаційної системи управління збутовою діяльністю: 1) облік у сільськогосподарських підприємствах орієнтований на отримання узагальнених показників, що відображаються у фінансовій звітності. Збутові операції та пов'язані з ними витрати збутової діяльності неоднорідні, тому для управління процесом збуту необхідно формувати детальну інформацію про всі елементи збутових операцій; 2) відсутність чіткого визначення категорій збутової діяльності ускладнює класифікацію витрат та призводить до недостовірного їх відображення в обліку та звітності; 3) (П(С)БО 16 „Витрати” не дає чіткого визначення витрат збутової діяльності і не виділяє маркетингові витрати в окрему облікову категорію. Маркетингові витрати розглядаються як елемент збутових витрат, що суперечить їх економічній суті.

8. Облік збутових операцій в сільському господарстві є однією із найбільш трудомістких і відповідальних ділянок облікової роботи. Це пояснюється: 1) великим асортиментом товарної продукції, яка підлягає збуту, впливом сезонності на обсяг та характер реалізації; 2) часовими обмеженнями реалізації під час масового досягання і збору продукції рослинництва, внаслідок швидкого

псування окремих видів продукції та відсутністю умов для її тимчасового зберігання до моменту реалізації; 3) значними розбіжностями в якісних параметрах, по яких доводиться відображати реалізацію товарної продукції в обліку (м'ясо, овочі, зерно, молоко, плоди), що в першу чергу призводить до збільшення розмаїття первинних документів; 4) масовістю здійснюваних операцій та їх частою повторюваністю.

9. Документування збутової діяльності – це суцільне і безперервне відображення об'єктів обліку в первинних документах. Об'єктами обліку є затрати уречевленої праці (засобів та предметів праці), пов'язані з процесом руху товарної продукції; затрати праці та оплата зайнятих збутом працівників, собівартість робіт і послуг по просуванню товарної продукції до споживачів; наявність і рух товарної продукції та пов'язані з цим грошові, розрахункові та кредитні операції. Виходячи із цього визначення, система бухгалтерського обліку реалізаційних процесів включає первинний облік, який часто прирівнюють до документування, і зведений облік, зміст якого полягає в систематизації зафіксованих документальних даних, згрупованих у відповідні регістри.

10. Проблеми обліку маркетингових і збутових витрат значною мірою зумовлені відсутністю єдиних критеріїв класифікації. Адже передумовою раціональної організації обліку маркетингових і збутових витрат є їх науково обґрунтована класифікація, чітке формулювання мети, для якої організовується облік цих витрат. З метою аналітичної оцінки таких витрат необхідно суттєво вдосконалити їх групування та класифікацію, методику облікового відображення. При цьому слід врахувати, що жодна класифікація не може бути визначена однозначно і залежить від умов господарювання.

11. З метою удосконалення обліку збутової діяльності необхідно внести зміни в діючі стандарти бухгалтерського обліку, які повинні містити чіткі визначення основних облікових категорій, принципи класифікації збутових операцій та витрат. Це забезпечить можливість самостійного формування підприємствами цілісної облікової системи, яка повністю задовольнить потреби і вимоги різних категорій користувачів. Для її формування необхідна раціональ-

на організація, оптимальне поєднання комплексу умов і елементів облікового процесу. Він, як цілісна система, включає документування операцій та первинний облік, перелік бухгалтерських рахунків та форми обліку, склад і структуру основних звітних форм – основні складові, що базуються на певних загально-визнаних економічних аксіомах та бухгалтерських правилах.

12. Практика показує, що загальна кількість об'єктів обліку готової продукції на кожному підприємстві визначається кількістю застосовуваних класифікаційних ознак і теоретично може нараховувати їх велику кількість. Ці об'єкти вивчаються і обліковуються за допомогою відповідних специфічних методів.

13. Обліковці стикаються з особливостями в оцінці готової продукції, які ґрунтуються на спеціальних розрахунках, теорії відносності. Але, разом з тим, існує принцип собівартості, в основу якого закладено такі принципи: 1) він об'єктивний, тому що оцінка ґрунтується на документах, які свідчать про витрати підприємства в грошовому виразі; 2) впливає з принципу дуальності, тому що події господарського життя повинні бути відображені в обліку по тій оцінці, в якій вони дійсно відбувалися; 3) готова продукція описується по тій оцінці, по якій вона була реально оприбуткована; 4) найбільш реально відображаються фінансові результати, тому що на них не впливає переоцінка.

14. Аналіз виготовлення і реалізації готової продукції для податкового обліку не має важливого значення, він необхідний для користувачів управлінського обліку. Насамперед аналіз необхідний для керівництва підприємства, щоб отримати інформацію про вплив зміни структури собівартості на прибуток і вплив обсягу реалізації готової продукції на доходи підприємства. В залежності від методу обліку продукції, від її оцінки, залежить отриманий прибуток.

15. Аналіз процесу виробництва і реалізації готової продукції повинен здійснюватися у двох напрямках. По-перше, в процесі формування та виконання виробничої програми дається оцінка перспектив її реалізації з точки зору отримання прибутку. По-друге, у процесі аналізу визначаються економічні наслідки управлінських рішень по регулюванню виробництва з точки зору фінансово-економічних наслідків.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Ашанов А.А. Бухгалтерський і податковий облік готової продукції і її реалізації. Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. 2012. Ч. 2. С. 214-218.
2. Бабченко Т.Н. Учет реализации. М.: Издательство международного центра финансово-экономического развития, 2016. 175 с.
3. Белова І.М., Дідоренко Т.В. Значення оперативного обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2017. С. 29-37.
4. Бухгалтерський облік / Осмятченко В.О., Тесленко Т.І., Герасименко О. М., Титенко Л.В., Скоробагач А.Є., Вавілов В.В. Київ: Простобук, 2017. 552 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Н.М. Ткаченко. 6-те видання, доповнене і перероблене. К.: Алерта, 2013. 982 с.
6. Бухгалтерский словарь / Ред. К.С. Азизян. 3-е изд. М.: Финансы и статистика, 2016. 208 с.
7. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
8. Бруханський Р. Ф. Типи і види стратегій сільськогосподарських підприємств та особливості їх обліково-аналітичного забезпечення. Вісник Житомирського державного технологічного університету. 2014. № 2 (68). С. 3-10.
9. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
10. Войтич А., Савченко В. Аудит операцій з матеріальними. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 5. С. 21-22.
11. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу. Інноваційна економіка. 2010. № 4. С.113-116.

12. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. Інноваційна економіка. 2012. № 5. С. 116-119.
13. Гуменюк О. О. Особливості розвитку агропромислового виробництва в Тернопільській області. Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ. Матеріали наукової конференції професорсько-викладацького складу ТНЕУ (м. Тернопіль, 11.04.2012 р.) Тернопіль: ТНЕУ, 2012. С. 20-22.
14. Дідоренко Т. В. Маркетингова діяльність у забезпеченні конкурентоспроможності підприємств. Інноваційна економіка. 2012. № 8 [34]. С. 204-208.
15. Єфіменко В.І., Свідерський Є.П. Облік готової продукції, відвантаження і реалізації. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. №5. С.12-16.
16. Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з врахуванням останніх змін).
17. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. Сталый розвиток економіки. 2015. № 2 С.198-207.
18. Карпова В.М. Калькулирование – важнейший фактор повышения эффективности. Бухгалтерський облік. 2008. №12. С.30-32.
19. Караум М.И. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Кишинев: Штинця, 2010. 252с.
20. Костюк П.А. Словар бухгалтера. 3-е изд., перер. и доп. Мн.: Высшая школа, 1997. 240 с.
21. Лобанів О. Взаємозв'язок витрат обсягу реалізації та прибутку підприємства. ВПСУ. 2009. № 24. С.23-27.
22. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. Житомир. 2008. 358с.
23. Марченко А.К. Бухгалтерский учет в промышленности. Минск: Высшая школа, 2009. 432 с.
24. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник. Пер. с англ. / ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: ЮНИТИ, 1999. 663 с.

25. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189.
26. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (з врахуванням змін і доповнень).
27. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 21 лютого 2008 р. № 73.
28. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі: навчальний посібник / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.Б. Ільїна, В.Н. Васьков. К.: Кондор, 2010. 268 с.
29. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова та ін. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
30. Палюх М.С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М. Ф. Кропивка. Мелітополь: Люкс, 2012. № 2 (18), том 3. С. 246-255.
31. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. 2`2015. Тернопіль: Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. С. 208-214.
32. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. Тернопіль : Астон, 2005. 464 с.
33. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI (із змінами).

34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.
35. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси”. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 296 (з врахуванням змін і доповнень).
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318.
37. Пуцентейло П. Р. Моделювання оптимізації виробничої структури аграрних підприємств. Інноваційна економіка. 2012. № 11 (37). С. 43-50.
38. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21-28.
39. Семенишена Н.В. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник [ч.1. Фінансова звітність] (2-е вид, доп., переробл.). Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2012. 129 с.
40. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
41. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. пос. К.: КПІ і. Ігоря Сікорського: Політехніка, 2017. 248 с.
42. Спільник І. В., Ярощук О. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наукових праць. 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.
43. Спільник І. В., Загородна О. М. Аналіз виробничо-збутової діяльності у підвищенні конкурентоспроможності підприємства. Економічний аналіз. 2014. Вип. 17. С. 106-120.
44. Управленческий учет. Учебн.пос. / Войнаровский А., Кубелко А., Трач В., Штейман А. М.: ИНФРА-М, 2011. 480 с.
45. Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики”.

46. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. К. : Знання, 2012. 647 с.
47. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За редакцією проф. М.Ф. Огійчука. 6-те вид., перероблене і доповнене. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
48. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навч. пос. К.: Центр учбової літератури, 2011. 564 с.
49. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк та ін. К.: Центр учбової літератури, 2011. 424 с.
50. Эпифанов И. Автоматизированные информационные технологии в экономике: Учебник / И. Эпифанов, М. Семёнов, И. Трибулин, В. Лойко, Т. Барановская. М.: Финансы и статистика, 2013. 416 с.
51. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 18-24.
52. Brukhanskyi R. F., Furman O. Ye. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy. Науковий вісник Полісся. 2017. № 1 (9), ч. 1. С. 72-79.
53. Tchale H. Quantitative Value Chain Analysis. Policy Research Working Paper. 2010. 59 p.
54. <https://buhgalter911.com>
55. <https://zakon.rada.gov.ua>