

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Факультет фінансів та обліку**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

**КУПЕР Марія Дмитрівна**

**Облік, аналіз та оподаткування процесу реалізації на підприємстві/Accounting, analysis and taxation of implementation process at an enterprise**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОПДм-21  
М.Д. Купер

---

Науковий керівник:  
д.е.н., професор, В.М. Панасюк

---

Кваліфікаційну роботу допущено  
до захисту:  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2020 р.

Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **Н.В. Починок**

**Тернопіль – 2020**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ</b> .....	7
1.1.Процес реалізації як економічна категорія: сутність та значення в системі обліку.....	7
1.2. Складові процесу реалізації та їх взаємозалежність як об’єктів обліку.....	14
1.3.Порівняльна характеристика обліку процесу реалізації у вітчизняній та зарубіжній практиці. ....	26
Висновки до розділу 1 .....	38
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b> .....	40
2.1. Організаційні основи документування процесу реалізації на підприємстві. ....	40
2.2. Облік операцій з реалізації продукції (товарів), робіт, послуг та особливості оподаткування.....	51
2.3. Облік фінансових результатів від реалізації продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.....	67
Висновки до розділу 2 .....	78
<b>РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b> .....	80
3.1. Аналіз процесу реалізації на ТОВ «Елеюс» .....	80
3.2 Контроль як один із шляхів підвищення ефективності процесу реалізації. .	95
Висновки до розділу 3 .....	105
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	107
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	111

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Суттєві зміни в економічній ситуації України викликають необхідність змін в системі організації і веденні бухгалтерського обліку. Метою таких змін повинно стати приведення всіх складових цієї системи до сучасних реалій ринку. Ці зміни повинні включати в себе комплекс дій, що полягають у встановленні відповідності бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств ринковим змінам і передбачають створення нових досліджень в діяльності підприємств.

В сучасних ринкових умовах метою діяльності суб'єктів господарювання є отримання прибутку, основним джерелом якого є реалізація готової продукції (товарів, робіт, послуг).

Процес реалізації продукції відіграє важливу роль, оскільки реалізація як складова загального процесу відтворення виступає завершальним етапом руху продукту зі сфери виробництва у сферу споживання, а також першим етапом, завдяки чому існує можливість повторити процес виробництва. Тобто, в загальному, вона являється обов'язковою умовою виробництва і відтворення. За безперервності процесу суспільного відтворення факт реалізації означає вступ продукту в сферу виробництва, якщо він надходить у виробниче споживання, чи в сферу обігу, якщо він призначений для реалізації населенню.

Значення і роль процесу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) істотно зростають за умов становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Проте, без достовірної, релевантної, систематизованої належним чином інформації про особливості обліку процесу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) неможливе ефективне управління підприємством. Чіткий і своєчасний облік відвантажених та реалізованих виробів сприяє покращенню контролю за наявністю матеріальних цінностей та забезпеченню підприємств коштами, виявленню суспільної корисності виробленого продукту і прискоренню обертання оборотних коштів.

Реалізація є найважливішим джерелом доходів не тільки підприємства, а й держави, оскільки формує прибуткову частину бюджету як об'єкт оподаткування. У зв'язку з цим існує потреба правильної організації обліку реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Адже від якості обліку залежить правильне визначення фінансового результату діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню проблем організації обліку процесу реалізації продукції, розрахунків з покупцями, аналізу дебіторської заборгованості приділяли увагу такі вчені: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А. М., Гнилицька Л.В, Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Дпньків Й.Я., Єфіменко В.І., Кіндрацька Л.М., Кірейцев Г.Г., Крилов Е.І., Кужельний М.В., Кузьмінський Ю.А., Лінник В.Г., Мних Є.В., Парасій-Вергуненко І.М., Пархоменко В.М., Петрик О.А., Пустовіт І.Л., Пушкар М.С, Сопко В.В., Швець В.Г.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку та аналізу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на ТОВ «Елеюс».

**Предметом дослідження** є теоретичні, методично-організаційні і практичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення та контролю процесу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

**Метою кваліфікаційної роботи** є дослідження теоретичних та практичних питань організації обліку та аналізу процесу реалізації на підприємстві та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення ефективного управління процесом реалізації в сучасних умовах господарювання.

Виконання поставленої мети передбачало постановку і розв'язання наступних основних завдань:

- уточнити економічний зміст процесу реалізації продукції та його значення в системі обліку;
- розглянути складові процесу реалізації та їх взаємозалежність як об'єктів обліку;

- порівняти облік процесу реалізації у вітчизняній та зарубіжній практиці;
- охарактеризувати процес документування господарських операцій, пов'язаних з реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг);
- удосконалити облік операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та визначити особливості оподаткування;
- дослідити облік фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, виконання робіт, надання послуг);
- проаналізувати сучасний стан процесу реалізації на ТОВ «Елеюс».
- ознайомитись з різними видами контролю як одним із шляхів підвищення ефективності процесу реалізації.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання. Серед них варто виокремити такі: історичний - для висвітлення еволюції поняття «реалізації» в системі бухгалтерського обліку; методи аналізу та синтезу, індукції і дедукції - для розкриття наукових підходів до тлумачення понять «процесу реалізації»; порівняння - під час дослідження зарубіжного досвіду обліку процесу реалізації, можливостей його використання у вітчизняній практиці та аналізу даних; табличний та графічний - для наочного подання результатів дослідження; узагальнення, конкретизації і наукового абстрагування - для формулювання наукових тверджень та висновків. Водночас були використані такі спеціальні методи дослідження, як методи економічного аналізу, статистичної обробки інформації та вибіркового спостереження (застосовувалися при вивченні первинної документації, а також звітності досліджуваного підприємства).

**Інформаційною базою дослідження** є праці вітчизняних і зарубіжних учених щодо обліку та аналізу процесу реалізації на підприємстві, нормативно-правові акти України та інших держав; облікова інформація та фінансова звітність ТОВ «Елеюс», інтернет-публікації, а також власні напрацювання автора.

**Практичне значення отриманих результатів** полягає в тому, що отримані результати і запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку та аналізу процесу реалізації на підприємстві зможуть забезпечити прийняття виважених рішень щодо обліку та контролю за цим процесом з метою підвищення конкурентоспроможності підприємства.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження було опубліковано тези на тему «Е-документообіг у процесі реалізації продукції» у збірнику Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., 22 травня 2020р. Том 2 (збірник наукових праць студентів). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. 142 с., та «Облік та аналіз реалізації продукції у ERP-системі» у збірнику «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування». Окремі положення дослідження доповідались на студентській науковій конференції під назвою «Сучасні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту та оподаткування».

Робота виконана на 121 сторінці комп'ютерного тексту і складається із вступу, трьох розділів, висновків, 21 таблиці, 32 рисунків, переліку літературних джерел 105 найменувань.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ

#### **1.1. Процес реалізації як економічна категорія: сутність та значення в системі обліку.**

Найважливішим економічним показником, що характеризує господарсько-фінансову діяльність суб'єктів підприємницької діяльності є процес реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), оскільки по завершенні процесу визначаються результати господарювання та ефективність виробництва [49].

Виробничий процес підприємства завершується передачею продукції до споживача. Між замовниками та постачальниками через посередників створюються взаємовідносини на основі руху товарних та грошових потоків. Якщо продукція підприємства знаходить свого споживача і успішно реалізується, то це говорить про відповідність властивостей товару потребам споживачів і якості та ціни такої продукції. У зв'язку з цим, питання реалізації продукції є досить важливим, адже несе в собі важливу суспільну роль.

В практичній сфері діяльності суб'єктів господарювання між поняттями «реалізація» і «продаж» відмінностей не існує, вони вживаються як синоніми. Проте для кращого розуміння значення процесу реалізації для суб'єктів підприємницької діяльності в сучасних умовах необхідно дослідити сутність поняття «реалізація» та «продаж» в теорії.

Термін «реалізація» походить від латинського «realiz» і перекладається як «речовий», «дійсний».

В економічному словнику зазначено, що реалізація - господарська операція суб'єкта господарювання, яка передбачає передачу права власності на окремі об'єкти іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів чи боргових зобов'язань [27].

В інших економічних словниках реалізація продукції трактується як її доставка покупцям за певну оплату згідно з укладеними договорами. У вузькому трактуванні вона зводиться до юридичного акту купівлі-продажу.

Американський інститут бухгалтерів зазначає, що термін «реалізований» означає перетворення у гроші або у грошові вимоги (рис.1.1).

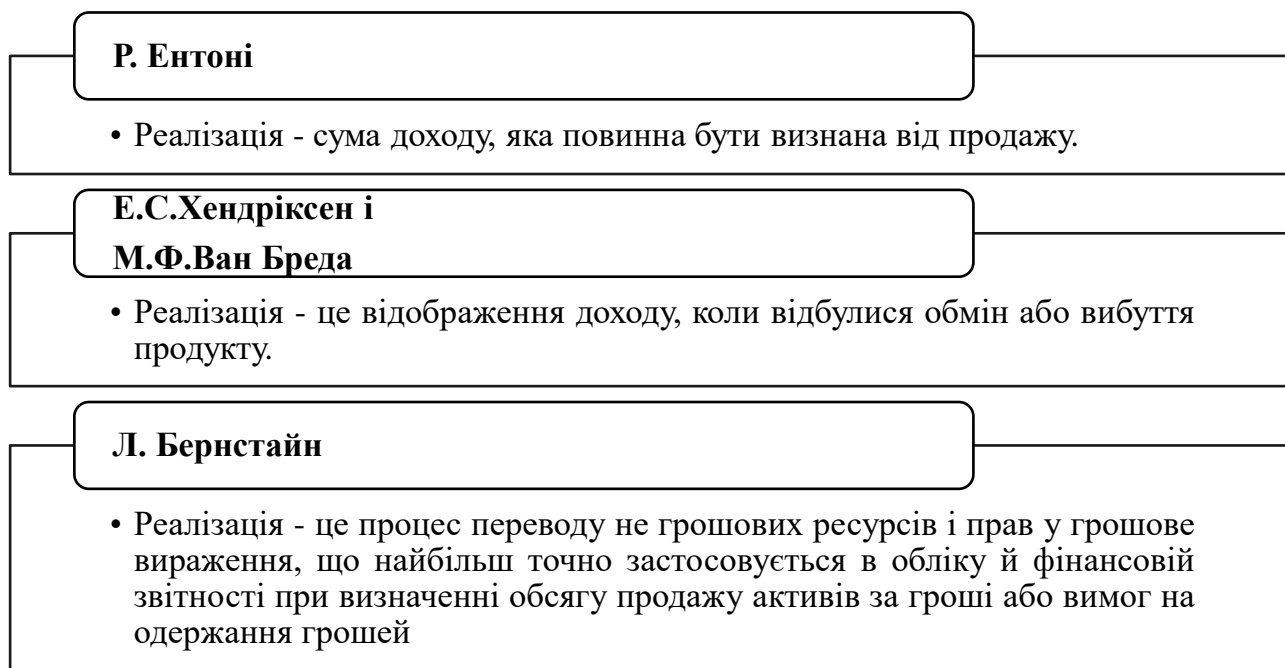


Рис.1.1. Визначення поняття «реалізація» зарубіжними фахівцями в бухгалтерському обліку

*Примітка: складено автором на основі[97,105]*

Е.С.Хендріксен і М.Ф.Ван Бреда стверджують, що реалізація - це відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту. Тобто, коли товари й послуги повинні бути передані покупцеві або клієнту, зумовлюючи або одержання грошей, або право на одержання грошей чи інших активів[96,с. 255]. Інше трактування реалізації наводять Р. Ентоні та Дж. Ріс, використовуючи в концепції реалізації поняття доходу. Вони визначають реалізацію як «суму доходу, яка повинна бути визнана від продажу»[104,с.136].

Багато сучасних вчених-економістів мають власні погляди щодо визначення поняття «реалізація».

Ф.Ф. Бутинець розглядає процес реалізації як «сукупність господарських операцій, пов'язаних з продажем продукції (товарів, робіт, послуг)



споживачам»[11,с.212]; «Перетворення майна на грошові кошти. Реалізація продукції є завершальним етапом обороту господарських засобів, в результаті якого виготовлена підприємством (постачальником) продукція продається іншому підприємству (покупцю) за встановлену плату. В результаті реалізації відбувається перетворення товарної форми продукту на грошову» [13,с.154].

На думку Г.В. Осовської реалізація - здійснення наміченого плану, програми, проекту; реалізація продукції і одержання оплати за неї; перетворення майна, товару або цінних паперів на гроші [66,с.262]

В обліковій термінології М.К. Пархомиць розглядає її як процес перетворення товарної форми продукції на грошову [70, с.36-39]. Але така позиція не враховує вимоги ринкової економіки, не розкриває повною мірою суть та економічний зміст реалізації як господарського процесу.

Окремі науковці розширюють визначення реалізації, характеризуючи її як заключну стадію кругообігу засобів підприємства, при якому господарству відшкодовуються в грошовій формі кошти, затрачені на виробництво і збут товарної продукції [22].

Відобразимо в таблиці 1.1. найбільш поширені визначення сутності процесу реалізації.

Щодо визначення досить поширеного терміну «продаж», то на думку Ф.Ф. Бутинця: «Продаж - будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, поставки, іншими цивільно-правовими договорами, що передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію, незалежно від строків її представлення, а також операцій з безкоштовного надання товарів»[ 13, с. 147] .

К. Д. Гордієнко трактує поняття «продаж, як передачу майна однією особою у власність або користування та (або) володіння та (або) у розпорядження іншій особі, зокрема передача згідно з угодами купівлі-продажу, оренди майна, іншими цивільно-правовими угодами, а також у разі заміни одного зобов'язання іншим або зміни умов виконання зобов'язань [22, с. 245].

Таблиця 1.1

## Визначення сутності поняття «реалізація»

Автор	Сутність поняття «реалізація»
А.Г. Загородній [31,с. 754]	«Продаж вироблених чи перепробуваних товарів і послуг з одержанням грошового виторгу»
С.М. Гончаров [21,с.221]	«1)продаж вироблених або закуплених товарів, що супроводжується отриманням грошового виторгу; 2)виконання плану, отримання результату; Реалізація продукції - відпуск товарів і одержання за них грошової оплати»
О.В. Лишиленко [44, с. 107]	«Завершальна стадія кругообігу господарських засобів, яка безпосередньо пов'язана із реалізацією продукції, виконаних робіт та наданих послуг підприємством і, як наслідок, із визначенням фінансового результату його діяльності»
Н. Бабченко [3]	«Невизначений акт, неодноразова операція. Це - процес, який розтягується у часі на тривалий термін. Процес реалізації охоплює велику кількість господарських операцій, пов'язаних із збутом і продажем продукції»
М.Ф. Огійчук [63, с. 679]	«Відчуження активів, що належать підприємству, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників»
П.Л. Сук [92, с. 330]	«Сукупність операцій з продажу готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг, де відбувається передача готової продукції споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності»
О. Бірюкова [5]	«Відчуження активів, що належать підприємству, завдяки їх продажу з метою відтворення використаних засобів підприємства та отримання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників»
П. Лайко та Ю. Ляшенко [43]	«Кінцева стадія кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача. Рух товарів і коштів створює основу економічних відносин між постачальниками, посередниками та покупцями. Для підприємства-виробника реалізація продукції є свідченням того, що вона за споживчими властивостями, якістю й асортиментом відповідає суспільному попиту й потребам покупців»
С.І. Ковач [38]	«Відчуження благ, що належать підприємству з метою відтворення витрат у вартісній формі з товарної на грошову»
В.Г. Швець [103].	«Сукупність операцій з продажу готової продукції споживачам. У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває грошової форми. Процес тісно пов'язаний з кінцевими результатами діяльності підприємства - прибутком і його розподілом відповідно до планів відтворення.

А. Г. Загородній під «продажем» визначає «передавання права власності на продукцію іншим фізичним і юридичним особам шляхом укладання угод купівлі-продажу чи виміни на певну еквівалентну суму коштів, інших цінностей у матеріальній і нематеріальній формах, боргових зобов'язань у вартісному вираженні» [31, С. 729].

С.М. Гончаров характеризує термін «продаж» як передання товару іншій особі в обмін на грошову оплату товару, одна з частин угоди купівлі-продажу [21, С. 219].

Проаналізувавши всі вище зазначені визначення понять «реалізація» та «продаж», що використовуються в літературних джерелах, можна сказати, про існування протиріччя і виділити спільні та відмінні критерії визначення їх сутності.

Серед критеріїв найчастіше для визначення сутності категорії «реалізація» використовуються поняття «продаж», проте в деяких випадках використовується як синонім. В більшій половині випадків - передбачається отримання грошового виторгу за продукцію та представлення процесу реалізації через сукупність господарських операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання. Також окремі автори, при поданні визначення, приділяють увагу тому, що це є завершальним етапом обороту господарських засобів та способом доведення виготовленої продукції до покупця або споживача безпосередньо [44,с.107;43; 13, с.154]. Серед проаналізованих понять найменше авторів схиляються до думки, що процес реалізації продукції передбачає виконання заздалегідь визначеного плану, програми, проекту, використання маркетингу для просування продукції та з точки зору концепції доходу[66, с.262; 21 с.221].

Такі автори як Бутинець Ф. Ф., Гончаров С. М., Загородній А. Г., Швець В. Г., Бернстайн Л. А., Энтони Р., Сук П. Л., Бабченко Н. М., Бірюкова О. ототожнюють або безпосередньо пов'язують визначення поняття «реалізація» з «продажем» продукції. Це пов'язано з тим, що поняття «продаж» в основному розглядається як одна з частин угоди (договору) купівлі-продажу, що

передбачає передачу права власності на виготовлену продукцію в обмін на грошову оплату.

Таким чином, можна зробити висновок, що головною метою процесу реалізації є отримання позитивного фінансового результату, тобто прибутку. Однак, ніхто з економістів не розглядає процес реалізації як спосіб задоволення потреб споживача якісною та доступною продукцією.

Згідно з Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (далі - НП(С)БО), під реалізацією продукції (робіт, послуг) можна визначати господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачає передачу права власності на продукцію (товари, роботи, послуги) іншому суб'єкту підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. З ціллю оподаткування датою реалізації є дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) відповідно до базисних умов поставки, що визначені сторонами, незалежно від термінів виконання оплати [56].

За економічним змістом категорія «реалізація продукції» характеризується заключним результатом діяльності підприємства, виконанням ним обов'язків перед національними та місцевими споживачами у максимальному забезпеченні їхніх потреб.

З точки зору бухгалтерського обліку відповідний процес відображається сукупністю операцій, які пов'язані з реалізацією виробленої продукції іншим підприємствам і організаціям.

Процес реалізації можна поділити на 4 етапи (рис. 1.2).

Так як процес реалізації є передачею готової продукції, яка створена у процесі виробництва або товарів покупцям (споживачам), то така передача відбувається за укладеними угодами шляхом купівлі-продажу.

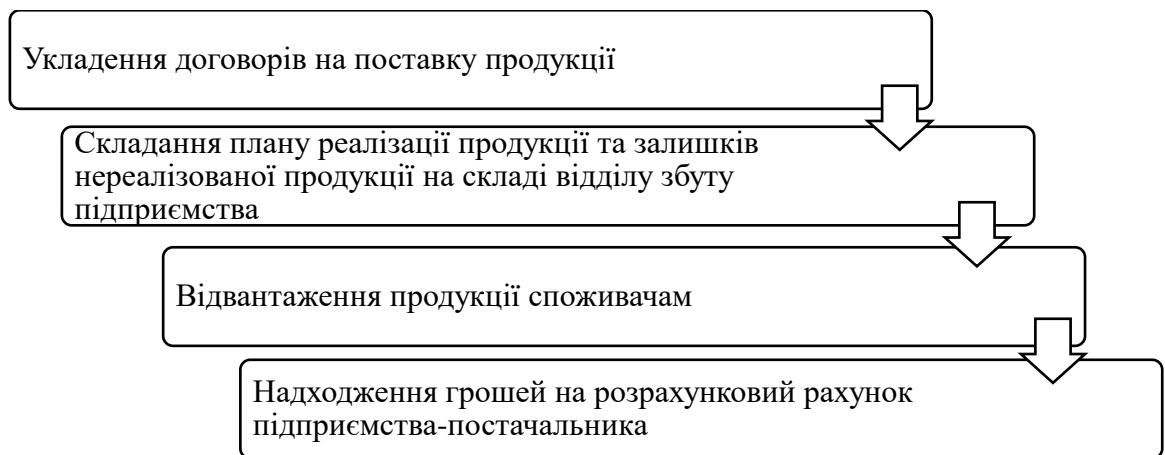


Рис. 1.2. Етапи процесу реалізації продукції

*Примітка: складено автором на основі[12]*

Як результат, від реалізації продукції (товарів) підприємство отримує грошову виручку (дохід від реалізації) від покупців. Проте виручка від реалізації є більшою за виробничі витрати і реалізацію продукції на суму чистого доходу (прибутку), що входить до відпускної (продажної) ціни продукції. В свою чергу, прибуток, котрий створений у процесі виробництва, набирає грошової форми у процесі реалізації. Реалізація забезпечує розширення і відновлення виробництва і завершує процес виробництва. Однак сума виручки, яку одержує підприємство має суттєвий вплив не тільки на формування доходів та прибутку підприємства, а й на своєчасність сплати податкових платежів, можливість вчасно погасити боргові зобов'язання, що також може мати вплив фінансові результати підприємства за рахунок отримання штрафів, пені та ін.

Отже, процес реалізації виготовленої продукції є завершальним етапом кругообігу засобів виробництва. Основна мета діяльності підприємства - це одержання максимального доходу (виручки) від реалізації та забезпечення потреб суспільства, яке досягається завдяки мінімізації питомої собівартості та ціни якісної продукції першої необхідності, де процес реалізації відіграє важливу роль, оскільки виступає інструментом досягнення цієї мети.

Розглянувши теоретико-економічні поняття «реалізація» та «продаж», що використовуються в нормативно-правових актах та літературних джерелах, можемо трактувати, що економічний зміст процесу реалізації, насамперед,

полягає у задоволенні потреб споживача якісною та доступною продукцією і в свою чергу отриманням позитивного фінансового результату-прибутку.

Систематизувавши проведені дослідження, пропонуємо власне визначення: реалізація - це сукупність господарських операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг), які передбачають передачу права власності на продукцію (товар, роботу, послугу) покупцям (споживачам) для задоволення їхніх потреб та отриманням за це доходу у грошовій або товарній формі.

## **1.2. Складові процесу реалізації та їх взаємозалежність як об'єктів обліку.**

Процес реалізації - стадія кругообороту, на якій реалізують вироблену товарну продукцію, і остання набирає грошової форми, що дозволяє продовжити наступний операційний цикл кругообороту капіталу. В процесі реалізації об'єктами обліку є витрати, пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції, обсяг відвантаження та реалізації продукції, формування доходу та прибутку від реалізації продукції, розрахунки з покупцями та замовниками, а також розрахунки за зобов'язаннями з податковими та іншими органами (рис.1.3.).

Визначення витрат на підприємстві є важливою частиною системи обліку, а ефективний їх розподіл є гарантією подальшої успішної діяльності суб'єкта господарювання.

Витрати, що пов'язані з відвантаженням та реалізацією продукції є операційними витратами підприємства. Інша назва витрат, що виникають в процесі реалізації трактується відповідно до плану рахунків бухгалтерського обліку та визначається як «витрати на збут».

Витрати на збут - це витрати, що пов'язані із продажем продукції споживачам та її просуванням на ринку. Як вважає В.А. Дерій, витрати на збут - це нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції [25, с. 22].



Рис.1.3. Складові процесу реалізації

*Примітка: складено автором*

О.А. Шевчук відзначає, що витрати на збут - це всі види витрат, які здійснює підприємство під час просування товару на ринку та його реалізації споживачам. Ці витрати списуються у фінансовому обліку на фінансовий результат, а в управлінському - на повну собівартість продукції [100, с. 49].

НП(С)БО 16 «Витрати» визначає, що витрати на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) та визначає склад витрат на збут (рис.1.4.). Методичні рекомендації з формування витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджені наказом Міністерства економіки України 02.03.2010 № 226, визначають статті витрат на збут з детальним поясненням кожної статті. Аналіз переліку витрат на збут відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій наведено в рис. 1.5.

**Витрати на збут - це витрати, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг:**

1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції.

2. Витрати на ремонт тари.

3. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут.

4. Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг), на передпродавжну підготовку товарів.

5. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.

6. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона).

7. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки.

8. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування відповідно до умов договору (базису) поставки.

9. Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства.

10. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Рис.1.4. Склад витрат на збут за НП(С)БО 16 «Витрати»

Примітка: складено автором на основі [58,69]



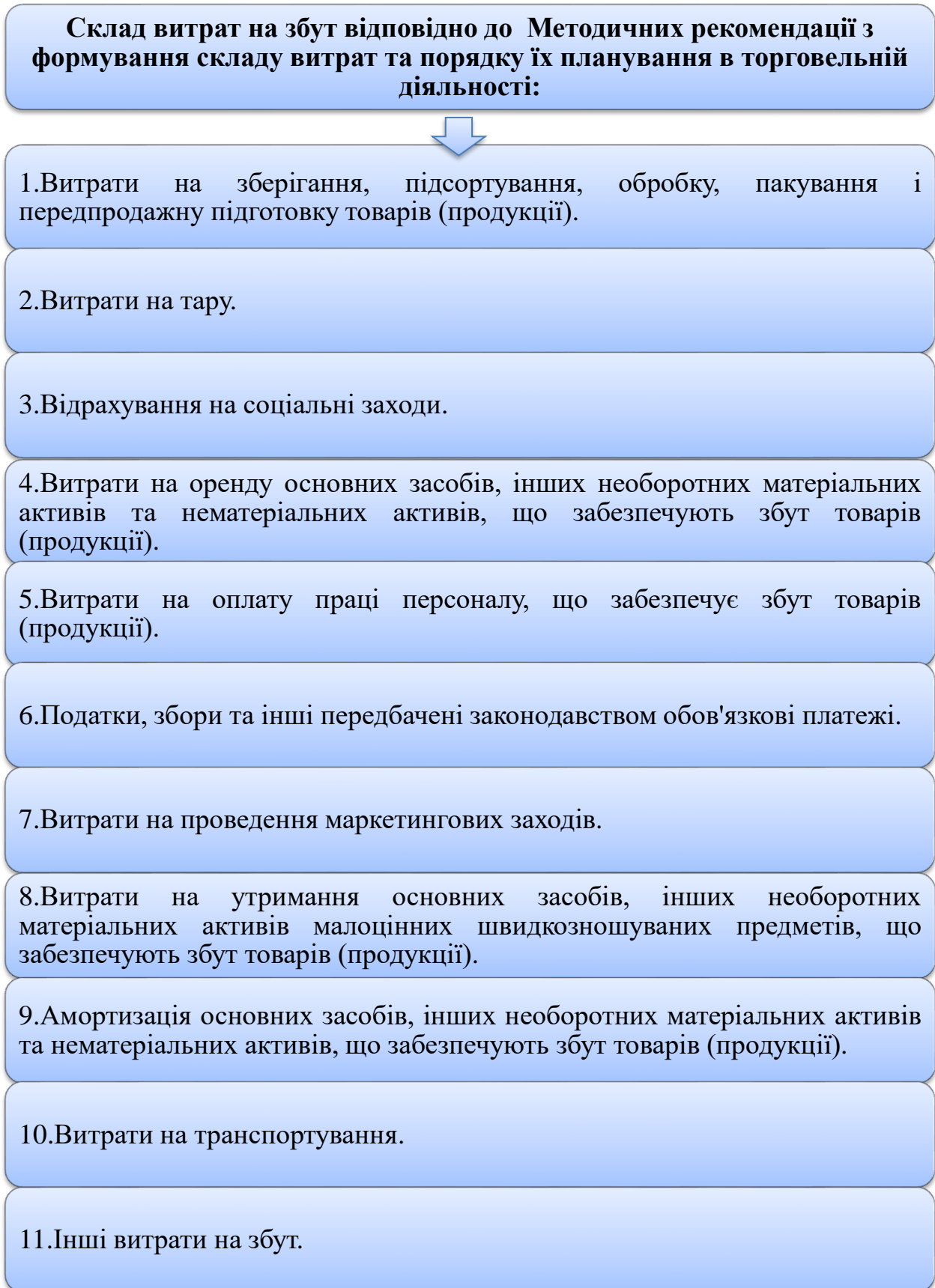


Рис.1.5. Склад витрат на збут відповідно до Методичних рекомендацій №226

*Примітка: складено автором на основі[79]*

Таким чином, пропонуємо об'єднати витрати на збут в групи, враховуючи перелік витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» (табл.1.2).

Таблиця 1.2

## Пропозиції щодо групування витрат на збут [72]

Групи витрат	Витрати, що входять до групи
Оплата праці та відрядження	- оплата праці працівникам підрозділів суб'єкта господарювання, що забезпечують збут продукції, робіт, послуг; - нарахування на соціальні заходи; - забезпечення виплат відпусток; - витрати на відрядження робітників, зайнятих збутом; - оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам
Витрати пов'язані з використанням оборотних та необоротних активів	- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; - витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); - витрати на ремонт тари
Транспортні витрати	- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; - витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства
Маркетингові витрати	витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); - витрати на передпродажну підготовку товарів
Інші витрати	- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; - витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; - інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг; - поштові послуги; - інші витрати

Запропонована класифікація витрат на збут відповідає переліку витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та не порушує нормативні вимоги. Таким чином, статті витрат на збут кожне підприємство може доповнювати відповідно до своїх потреб і умов діяльності.

Перевагами запропонованої класифікації витрат є:

- виведено п'ять груп витрат на збут за певними ознаками, що спрощують фінансовий облік;
- маркетингові витрати виділено в окрему групу;

- кожна група має свої об'єкти обліку;
- облік за групами покращує контроль за понесеними витратами на збут;
- інформація про витрати на збут більш систематизованою і дозволяє аналізувати використання витрат на збут для кожної групи та в розрізі кожної групи;
- організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на збут забезпечує більш раціональний та якісний облік.

Отже, витрати на збут - це нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції

Сутність розрахунків з покупцями та замовниками є важливою ділянкою бухгалтерської роботи, адже на цьому етапі формується основна частина доходів та грошових надходжень підприємств. За допомогою розрахунків з дебіторами можна, з одного боку спрямувати та забезпечити підприємство сировиною, матеріалами, паливом, тарою, а з іншого реалізувати готову продукцію [82].

Покупці - це юридичні або фізичні особи, які придбають певні матеріально-товарні цінності (товари, сировину, матеріали, паливо, запасні частини, основні засоби, МШП тощо), роботи, послуги.

Замовники - це юридичні та фізичні особи, які замовляють у постачальника певні товарно-матеріальні цінності, роботи, послуги.

Стан розрахунків з покупцями та замовниками у фінансовій звітності відображає дебіторська заборгованість. Виникнення дебіторської заборгованості - це об'єктивний процес, спричинений наявністю ризиків у взаєморозрахунках між контрагентами за результатами господарської операції, зокрема реалізацією продукції (товарів, робі, послуг). Варто зауважити, що сутність поняття «дебіторська заборгованість» розкривається як в нормативно-законодавчій базі, так і в науково-економічній літературі (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Визначення сутності поняття «дебіторська заборгованість» за різними джерелами

Джерело/автор	Визначення
НП(С)БО 10 [57]	Дебітори - це юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів. Відповідно дебіторська заборгованість - це сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.
НП(С)БО 13 [61]	Дебіторська заборгованість - це безумовні права вимоги і зобов'язання визнаються фінансовими активами і фінансовими зобов'язаннями, якщо за умовами контракту підприємство має право на отримання грошових коштів або бере на себе зобов'язання сплатити грошові кошти.
Голов С.Ф. [20]	Дебіторська заборгованість - фінансовий актив, що є контрактним правом однієї сторони отримати гроші й узгоджується з відповідним зобов'язанням сплати іншої сторони.
К.С. Сурніна, Є.ОІванов, М.Д. Білик [93,32,4]	Дебіторська заборгованість - майно, що неоплачене контрагентами або готівка, що вилучена з кругообігу оборотних засобів.
Р.М. Іванчук, О.А. Іванчук, О.І. Агеєва [33, 1]	Дебіторська заборгованість - вилученні гроші, які винні контрагенти.

У більшості праць зарубіжних вчених трактування дебіторської заборгованості (accounts receivable - дебіторська заборгованість, обсяг продажу або дебітори) має різні варіанти перекладу: рахунки дебіторів, рахунки до отримання, дебітор за розрахунками.

Як зазначають, Стоун Д., Хітчинг К. дебіторська заборгованість має назву «рахунки до отримання», а дебітори - це особи, які винні гроші за товари і послуги, вже одержані, але не оплачені ними [91, с.177].

Професори Гарвардського університету Боді З. і Мертон Р.К. визначають дебіторську заборгованість як рахунки до отримання, зазначаючи, що це та сума, яку покупці продукції повинні виплатити підприємству [6].

Панасюк В.М. трактують дебіторську заборгованість як «суму боргових зобов'язань контрагентів перед підприємством (розраховану на конкретну дату), яка виникає в процесі господарської діяльності та має бути погашена протягом певного періоду часу» [68, с.13].

Окремі українські вчені розглядають дебіторську заборгованість як кошти, вилучені у підприємства або які на певний термін знаходяться в інших

осіб [41]. На нашу думку, такий підхід є некоректним, оскільки кошти, вилучені у підприємства, не завжди переходять у дебіторську заборгованість.

В свою чергу, юристи вважають, що правильніше використовувати термін «майнові вимоги» для характеристики дебіторської заборгованості, тобто включені до складу майна підприємства його майнові вимоги до інших осіб, що є його боржниками в право власності.

Враховуючи нестачу грошових коштів покупці (споживачів) для свого розрахунку, суб'єкти господарювання нерідко стикаються з ризиком неповернення боргу [101], надаючи комерційний кредит, який, в свою чергу, значно покращує об'єми збуту. Тому, у колі науковців, проблема безнадійної дебіторської заборгованості, що може з'явитися в результаті погіршення фінансового становища дебітора, досі залишається проблемним питанням в обліку розрахунків з покупцями та замовниками [19].

На думку авторів [14] дебіторська заборгованість включає в себе усі вимоги підприємства до інших юридичних чи фізичних осіб щодо грошей, товарів чи послуг. Дебіторська заборгованість є джерелом погашення власної кредиторської заборгованості, елементом оборотних активів, які можуть бути використанні у процесі функціонування [24].

Не менш важливою складовою процесу реалізації є дохід від реалізації продукції, товарів, робіт та послуг, що в свою чергу є складовою збереження фінансової незалежності підприємства.

Згідно НП(С)БО 15 «дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) [56].

Виручка (дохід) від реалізації продукції - це сума грошей, що яку підприємство отримує в грошовій формі за реалізовану продукцію (виконані роботи, надані послуги).

Розмір виручки (доходу) від реалізації продукції (товарів), за певних однакових умов, може залежати від різних чинників (рис.1.6.)



Рис.1.6. Залежність розміру виручки від реалізації продукції (товарів)

*Примітка: складено автором на основі[102]*

Зростання кількості реалізованої продукції збільшує величину доходу (виручки). Водночас ця сума залежить від обсягів виробництва та зміни величини перехідних залишків нереалізованої продукції на початок та кінець року. Розширення асортименту за більш високими цінами збільшує продажі і навпаки.

Безпосередньо на розмір виручки впливає рівень відпускних цін, що в свою чергу залежить від якості і споживчих властивостей, строків реалізації продукції, попиту та пропозиції на ринку [26].

Оскільки витрати та доходи від реалізації продукції (товарів, робіт та послуг) знаходять своє відображення у фінансовому результаті підприємства, а саме прибутку, то існує необхідність розгляду цієї економічної категорії, як складової процесу реалізації на підприємстві.

Економічна категорія прибутку є однією з найбільш неоднозначних. Складність визначення даної категорії обумовлена різноманітністю інтересів, які він відображає. Проаналізувавши різні підходи вчених до визначення

поняття прибутку, стає зрозумілим, що в економічній літературі не існує єдиної точки зору щодо визначення зазначеної економічної категорії.

Категорію «прибуток» можна трактувати абсолютно по-різному. Разом з тим, наявні підходи мають певні спільні ознаки, які характеризують прибуток:

- один із найважливіших показників фінансових результатів господарської діяльності підприємства;
- основний захисний механізм від загрози банкрутства;
- головне джерело підвищення ринкової вартості підприємства;
- внутрішнє джерело формування фінансових ресурсів для інвестицій та інноваційного розвитку підприємства;
- фактор підвищення конкурентоспроможного статусу підприємства;
- джерело задоволення соціальних потреб працівників [26].

Як і на будь-яке економічне явище, на формування прибутку впливає значна кількість різноманітних факторів (рис.1.7.)



Рис.1.7. Внутрішні фактори роботи підприємства, які впливають на формування прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

*Примітка: складено автором на основі[26]*

Обсяг реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) відповідає вартості готової продукції (товарів, робіт, послуг), що відвантажується за межі підприємства. Це зазначається в документах (включаючи продукцію (роботи, послуги) за бартерним контрактом), які складаються як підстава для виставлення рахунків покупцям (замовникам), за винятком непрямих податків (ПДВ, акцизного збору тощо).

Обсяг реалізованої продукції може мати як і позитивний, так і негативний вплив на прибуток. Збільшення обсягу продаж рентабельної продукції призводить до пропорційного зростання прибутку. Якщо продукція є збитковою, то при зростанні обсягів реалізації зменшується сума прибутку, отриманого від реалізації рентабельної продукції. Рух товарів та організація процесу їх продажу: за зростання збуту продукції збільшуватиметься обсяг реалізації та знижуватимуться поточні витрати; структура товарної продукції може мати різний вплив на суму прибутку.

Якщо частка більш прибуткової продукції в загальному обсязі продажів зростає, прибуток збільшується і навпаки, якщо частка менш прибуткової або збиткової продукції зростає, загальний прибуток зменшується.

Під час процесу реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) важливою складовою виступають розрахунки за зобов'язаннями з податковими та іншими органами. Оскільки реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) виступає об'єктом оподаткування ПДВ, то варто детальніше розглянути сутність відповідної категорії.

Податковим кодексом України (ПКУ) представлено доволі лаконічне визначення податку на додану вартість (далі - ПДВ) - це непрямий податок, який нараховується та сплачується відповідно до норм розділу V ПКУ (пп. 14.1.178 п. 14.1 ст. 14) [71].

Семененко Т.М. відзначає, що податок на додану вартість - це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості товарів (робіт, послуг), яка формується на кожному етапі виробництва, обігу та включається до ціни товару і сплачується кінцевим споживачем. ПДВ є податком на внутрішнє споживання



продукції, фактично, надбавкою до ціни товарів (робіт, послуг), які споживаються на митній території України [85].

За твердженнями Світового О.М., сутність податку на додану вартість зводиться до сплати цього податку продавцем товарів, робіт, послуг з тієї вартості, що додається до вартості придбаних матеріалів та послуг. Податок на додану вартість - це непрямий податок на додану вартість, який додається до ціни товару та сплачується кінцевим споживачем, який сплачує цей податок до Державного бюджету, продавцю товару. Це означає, що проміжний споживач товару на кожному етапі виготовлення або переробки відповідної продукції до моменту його покупки кінцевим споживачем платить попередньому продавцю відповідну суму доданої вартості, яку цей продавець перераховує державі у вигляді податку на додану вартість. Іншими словами, кінцевий споживач, розраховуючись за товар, платить всю суму податку на додану вартість, що сплачувалася продавцями до Державного бюджету протягом усього ланцюжка просування товару [84, с. 214].

Таким чином, в результаті операції з реалізації готової продукції (товарів, робіт послуг) суб'єкти господарювання повинні сплачувати податкові зобов'язання з податку на додану вартість до бюджету в разі виникнення такої заборгованості.

Отже, зважаючи на викладене вище, можна зробити відповідні висновки, що з погляду фінансової стабільності підприємства складові процесу реалізації утворюють істотну частину операцій його господарської діяльності. Їх взаємозалежність полягає у визначенні фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що є основним показником діяльності підприємства. Тому важливим є якісне і своєчасне відображення, в системі бухгалтерського обліку, інформації про господарські операції процесу реалізації, з метою забезпечення найвищих гарантій для користувачів фінансової звітності щодо вірогідності, реальності, повноти і законності наведеної інформації.

### **1.3. Порівняльна характеристика обліку процесу реалізації у вітчизняній та зарубіжній практиці.**

В умовах глобалізації ринків збуту зростає необхідність забезпечення єдиних підходів до визнання і обліку процесу реалізації суб'єктів господарювання різних країн. Тому вивчення зарубіжного досвіду з цього питання має неабияке значення.

Так як процес реалізації включає в себе декілька об'єктів обліку, то розглянемо окремі з них у порівнянні з зарубіжною практикою.

Західні економісти під дебіторською заборгованістю розуміють заборгованість покупців чи інших контрагентів бізнесу у результаті отримання ними товарів, робіт, послуг на умовах відстрочки платежів. Таке призначення визначає характер її обліку.

Варто зазначити, що не існує єдиного міжнародного стандарту, який регламентує питання відображення в обліку дебіторської заборгованості. За міжнародними стандартами облік дебіторської заборгованості ведеться відповідно до МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», тобто дебіторську заборгованість у міжнародній практиці відносять до фінансових активів. Однак в даних міжнародних стандартах не розкрито чітке визначення поняття дебіторської заборгованості. П.9 МСБО 39 [53] зазначає: «позики та дебіторська заборгованість - це непохідні фінансові активи з фіксованими платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку». Таке визначення сутності дебіторської заборгованості є ширшим в порівнянні з визначеннями наведеними у національних стандартах.

Проблема визнання дебіторської заборгованості в міжнародній практиці пов'язана із застосуванням гнучкої системи численних знижок. Знижки, які надаються покупцю (споживачу), поділяються на дві великі групи:

- 1) торгові знижки - відсоткові знижки від базової ціни;

2) знижки за оплату в строк - знижки залежно від строку оплати.

Саме другий вид знижок за оплату в строк і створює проблему визнання дебіторської заборгованості. В зарубіжній практиці (переважно, системи загальних принципів бухгалтерського обліку Сполучених Штатів Америки) такі знижки в бухгалтерському обліку можна відображати за одним із методів:

1. Валовий метод - найбільш широко застосовується на практиці. Суть його в тому, що сума продаж та дебіторська заборгованість записується на загальну (валову), без знижки, суму виставленого рахунку. Знижки відображаються в момент здійснення оплати, протягом періоду дії знижки. Для їх запису використовується контррахунок до рахунку «Продаж», який наприкінці року відображається в Звіті про прибутки та збитки як коригувальна стаття (вираховується) до загального розміру виручки від продажу. Другою коригувальною статтею є рахунок «Повернення товарів та знижки», який теж має дебетове сальдо та інформує про суми повернених товарів або інших наданих знижок.

2. Чистий метод - знижка, не отримана покупцем (споживачем), тлумачиться як «штраф», який повинен бути сплачений за придбання товару в кредит, а не за готівковий розрахунок, пізніше періоду дії знижки.

В зарубіжній практиці існують тільки загальні правила щодо класифікації дебіторської заборгованості в балансі, які мають рекомендаційний, а не директивний характер. Відповідно до очікуваних термінів погашення, встановлених в договорах, в усіх країнах заборгованість ділять на поточну дебіторську заборгованість - заборгованість, яка повинна бути погашена протягом одного року чи операційного циклу ( в залежності від того, який період довший), і непоточну (довгострокову) заборгованість, яку в деяких країнах (наприклад, країнах Об'єднаних Арабських Еміратів) розділяють на середньострокову та довгострокову. Міжнародні стандарти передбачають тільки одне обмеження - «протягом одного року» [86, с.194].

Порівняння особливостей оцінки дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній практиці представлено у таблиця 1.4.

Таблиця 1.4.

Оцінка поточної дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі обліку [17 ]

Оцінка поточної дебіторської заборгованості				
Вітчизняний досвід		Зарубіжний досвід		
На дату виникнення	На дату складання балансу	На дату виникнення	На дату складання балансу	На дату погашення
за первісною вартістю	- за первісною вартістю - за чистою вартістю реалізації (сума поточної дебіторської заборгованості мінус резерв сумнівних боргів)	Валовий метод		
		за сумою виставленого рахунку	за сумою, скоригованою на знижку	з урахуванням знижки (за умови оплати в період дії знижки)
		Чистий метод		
		за сумою зменшеною на величину знижки	За сумою, скоригованою на знижку	- з урахуванням знижки (за умови оплати в період дії знижки) - знижка, не отримана покупцем, трактується як «штраф» (за умови оплати пізніше періоду дії знижки)

Відмітимо, що довгострокові векселі до отримання також класифікуються як поточна дебіторська заборгованість, відповідно до положень системи загальних принципів бухгалтерського обліку США, оскільки вони вважаються високоліквідними.

В момент виникнення дебіторської заборгованості потрібно визначати суму кредиту, що надається окремому покупцю. Тут слід врахувати вартість відвантаженої продукції (товаів, робіт, послуг), наданні знижки та повернені товари покупцями. Але основна проблема оцінки дебіторської заборгованості формується все ж у процесі складання фінансової звітності.

В зарубіжній системі бухгалтерського обліку дебіторська заборгованість оцінюється та відображається у річній фінансовій звітності за чистою вартістю

реалізації, тобто грошовою сумою, яка може бути фактично отримана в майбутньому в результаті її погашення.

Для того, щоб визначити чисту вартість реалізації необхідно оцінити чисту суму коштів, яку передбачається отримати в результаті погашення дебіторської заборгованості за рахунками.

Зауважимо, що чиста вартість реалізації, як правило, відрізняється від суми, що підлягає сплаті за законом. Наприклад, в США, вона обчислюється сумуванням всієї дебіторської заборгованості. Тому, відповідно до принципу обачності вноситься два коригування: оцінюється і обліковується безнадійна дебіторська заборгованість; оцінюються можливості повернення товарів та враховуються раніше надані знижки [86].

Безнадійною дебіторською заборгованістю в зарубіжній літературі вважається та, яка, ймовірно, ніколи не буде сплачена.

Наявність безнадійного боргу зумовлює втрату виручки від продажу або призводить до збитку, і вимагає відповідного зниження розміру дебіторської заборгованості по рахунках та зменшення прибутку.

В багатьох країнах виявлення безнадійної дебіторської заборгованості (в тому числі векселів) здійснюється в індивідуальному порядку, тобто аналізується кожен безнадійний до отримання рахунок (вексель). Не отримані від покупців векселі на рахунки, надходження яких визнано як безнадійне, списуються на витрати підприємства.

Найбільш поширеними методами обліку безнадійної заборгованості в багатьох країнах є метод прямого списання і метод нарахування резерву.

Метод прямого списання полягає в тому, що безнадійна дебіторська заборгованість списується на витрати в той момент, коли точно відомо, що рахунок не буде оплачений. При цьому збиток відображається записом: дебет рахунку «Рахунки до сплати» та кредит рахунку «Витрати на покриття безнадійних боргів».

Метод нарахування резерву передбачає здійснення попередньої оцінки можливої величини безнадійної дебіторської заборгованості або на підставі

загальної величини продаж (як правило, чистих продаж, без повернення товарів та знижок), або на підставі загальної величини дебіторської заборгованості. На обчислену суму нараховується резерв шляхом дебетування рахунку «Витрати на покриття безнадійних боргів» та кредитування рахунку «Резерв на покриття безнадійних боргів». Останній є оціночним контррахунком до рахунку «Рахунки до отримання». В балансі він відображається в активі наступним рядком після рахунків дебіторської заборгованості, відповідно має кредитове сальдо та при підрахунку балансу вираховується зі статті дебіторської заборгованості за рахунками. Списання безнадійної заборгованості відбувається за рахунок резерву [17].

Резерв сумнівних боргів, зазвичай, являє собою відсоток від суми продажу в кредит або від дебіторської заборгованості на кінець звітного періоду.

Відповідно до Загальних положень бухгалтерського обліку США для розрахунку сумнівних боргів використовується два методи: метод відсотку від нето-реалізації, заснований на припущенні, що цього року певна частка виручки не буде отримана. Сума сумнівної заборгованості розраховується шляхом множення виручки від реалізації на визначений відсоток, отриманий шляхом обчислення середнього відсотка втрат від сумнівної заборгованості за попередні періоди; метод обліку розрахунків за строками оплати, який припускає, що частина залишку за рахунками дебіторської заборгованості не буде оплачена. Враховуючи досвід минулих років, здійснюється ранжирування рахунків до отримання за строками оплати і віднесення за строками сумнівних боргів визначеної частини заборгованостей з конкретним строком.

Варто зазначити, що в Естонії сума сумнівного боргу списується на витрати не залежно від того, застосовані до неї заходи по стягненню чи ні.

В більшості країн англо-американської системи, окрім резерву сумнівних боргів, підприємства можуть створювати й інші види резервів, приміром, резерв на покриття повернень товарів та знижок.

Стосовно відображення заборгованості покупців та замовників у звітності підприємств (компаній), то слід зазначити, що в усіх країнах заборгованість відображається в активі балансу, але кожна країна розробила певний перелік статей балансу, в яких і відображається заборгованість згідно діючої класифікації. Слід відмітити, що списання дебіторської заборгованості в різних країнах суттєво відрізняється. Так в Україні, заборгованість списується лише за рахунок резерву і списана дебіторська заборгованість не містить відображення в активі балансу, на відміну від Естонії, де заборгованість списується на витрати, але продовжуються обліковуватися в дебеті рахунків, на яких відображається короткострокова заборгованість покупців і показується в активі балансу. В США, наприклад, заборгованість списується на витрати, що зумовлено економічною стабільністю країни [86].

Заслуговує на увагу і розкриття інформації щодо відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності. Так, за національними стандартами бухгалтерського обліку (НП(С)БО 10) дебіторська заборгованість відображається у формі 1 «Баланс» та формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності». У Балансі дебіторська заборгованість відображається за чистою реалізаційною вартістю.

Міжнародні стандарти прямо не вимагають відображення дебіторської заборгованості в балансі, за винятком резерву сумнівних боргів. Однак для визначення суми дебіторської заборгованості, яка відображається в балансі, необхідно: перевірити дебіторську заборгованість на предмет знецінення, тобто списати однозначно безнадійну заборгованість; для залишків дебіторської заборгованості нарахувати резерв сумнівних боргів, що відображає можливу ймовірність несплати рахунків, і вирахувати даний резерв із величини дебіторської заборгованості.

Критерії аналізу дебіторської заборгованості за МСФЗ трохи відрізняються від національних стандартів. За МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» аналіз дебіторської

заборгованості складається з таких компонентів: покупці; інші члени групи; пов'язані сторони; авансовані платежі; інші суми.

Таким чином, в Україні існує чітке регулювання бухгалтерських рахунків, що дає можливість чітко визначити суму заборгованості покупців та замовників на всіх підприємствах країни, що не можна сказати про інші зарубіжні країни, де підприємства самостійно розробляють плани рахунків.

Оскільки доходи від реалізації займають вагоме значення в процесі реалізації на підприємстві, то розглянемо детальніше їх облік та відображення у зарубіжній практиці.

Концептуальною основою для формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і їх відображення у фінансовій звітності є відповідні стандарти бухгалтерського обліку, які сьогодні набувають ознак глобальних стандартів, будучи частиною глобальної фінансової реформи, забезпечуючи прозорість як основу побудови більш еластичної глобальної інфраструктури.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) вимагаються або дозволені для використання в 138 країнах, а більшість країн - учасниць Великої двадцятки вимагають їх використання в обов'язковому порядку.

В Україні, яка прагне інтегруватися в європейську спільноту, всі підприємства мають право для складання фінансової звітності застосовувати міжнародні стандарти, які викладено державною мовою та офіційно оприлюднено на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Для окремих суб'єктів господарювання застосування цих стандартів є обов'язковим, тому більшість керівників підприємств розглядає доцільність переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

В Україні облік доходів регулюють такі національні та міжнародні стандарти: НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами».



Порівняння цих стандартів свідчить про наявність у них суттєвих розбіжностей, які стосуються термінів, критеріїв визнання доходу, їх оцінки, порядку відображення звітності. Це зумовлено насамперед тим, що змінилися підходи до обліку доходів від реалізації за міжнародними стандартами і замість МСБО 18 «Дохід» було прийнято новий МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами». Прийняття МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» стало результатом спільної праці інститутів МСФЗ та ГААР протягом 10 років.

Метою цього Стандарту є встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають унаслідок договору з клієнтом [50].

Принциповою відмінністю в обліку доходів за національними та міжнародними стандартами є те, що під час визнання доходу від реалізації за національним законодавством використовується так звана концепція доходу (performance reporting), а за МСФЗ - концепція зміни активів/зобов'язань (positional reporting), за якою суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або у міру того як) він задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові (рис.1.8).

Перевагою МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» [54] є те, що у стандарті міститься визначення як доходу (income), так і виручки (revenue), тоді як за національними стандартами України це визначення наведено не у НП(С)БО 15 «Дохід» [59], а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (табл. 1.5.).

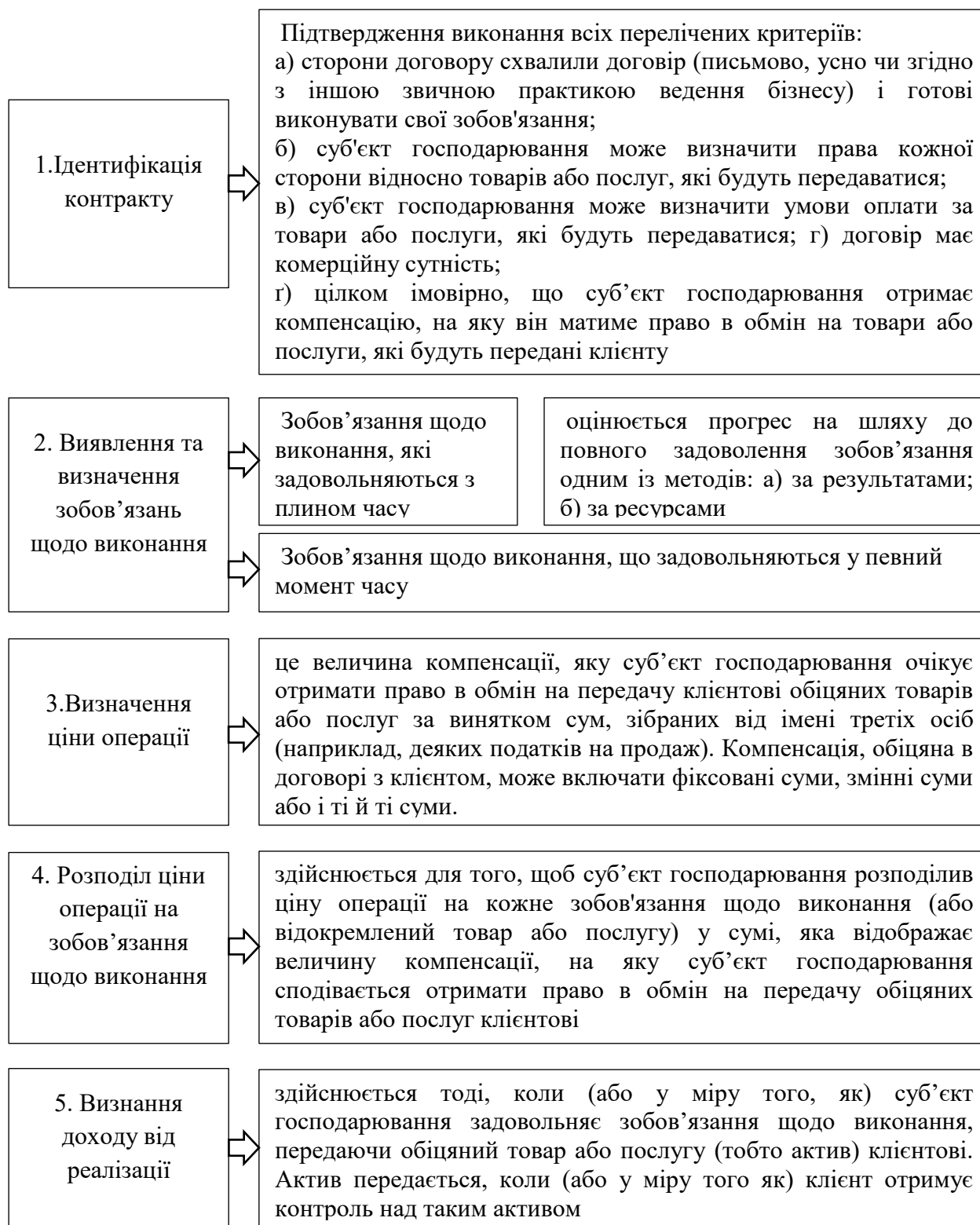


Рис. 1.8. Порядок обліку доходів від реалізації за МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами»

Примітка: складено автором на основі [36]

Таблиця 1.5

Термінологічний апарат щодо обліку доходів за національними та міжнародними стандартами

<b>МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [54]</b>	<b>НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [59]</b>
Дохід (income) - збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або поліпшення активів, або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу	Доходи - збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Дохід (revenue, виручка) - виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання	
Контрактний актив (contract asset) - право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові, якщо таке право зумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад, майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання)	
Контрактне зобов'язання (contract liability) - зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта.	

Основною відмінністю у трактуванні сутності доходу за національними та міжнародними стандартами є те, що у МСБО 18 акцентується увага на тому, що дохід повинен бути отриманий у звітному періоді.

Також у міжнародному стандарті наведено визначення доходу (revenue - виручка), яке у національних стандартах відсутнє, як і згадка про звичайну діяльність. На думку Н.О. Лоханової [46], така інтерпретація відповідної категорії не є коректною, оскільки в ході звичайної діяльності підприємства можуть виникнути самі різноманітні доходи, які зазвичай не є власне виручкою. Наприклад, доходи у вигляді дивідендів і відсотків також є доходами звичайної діяльності, але навряд чи їх можна вважати виручкою в її традиційному розумінні. Виручка ближче за змістом до доходів операційної діяльності, а не звичайної діяльності в широкому її значенні.

Орієнтація міжнародних стандартів на концепцію зміни активів/зобов'язань під час визнання доходу від реалізації зумовила появу

нових термінів, таких як «контрактний актив» та «контрактне зобов'язання», які в національних стандартах відсутні, що суттєво впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів і спричиняє розбіжності в складанні Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами.

Також більш деталізованою є й класифікація доходів від реалізації за МСФЗ 15, які для цілей обліку та визнання поділяються на доходи, зобов'язання по яких задовольняються з плином часу, та доходи, зобов'язання по яких задовольняються у певний момент часу [54].

За національними стандартами окремо виділені лише доходи від реалізації за будівельними контрактами, які визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, за одним із наведених методів в НП(С)БО 18 «Будівельні контракти» [55].

Різними є й підходи до визначення суми доходу від реалізації на національними і міжнародними стандартами. За НП(С)БО 15 «Дохід», дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [56].

Відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами», дохід визнається за ціною операції, тобто величиною компенсації, право на яке суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж) [54].

На основі вивчення наукової літератури було встановлено, що вимогам сучасності щодо обліку доходів від реалізації більшою мірою відповідають міжнародні стандарти фінансової звітності. До переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» можуть бути віднесені такі:

- 1) Стандарт дає універсальну модель визнання виручки, яку можна застосовувати до будь-якого бізнесу, для різних видів діяльності і галузей, для товарів, продукції, робіт, послуг тощо.

2) Стандарт містить не тільки викладення загального підходу визнання виручки, а й детальний алгоритм, що значно спрощує порядок його використання на практиці.

3) МСФЗ 15 чітко формулює критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду).

4) Особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки у цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту. У НП(С)БО 15 цінам приділено недостатньо уваги.

5) Дає змогу вирішити проблеми узгодження вимог стандартів з обліку виручки, які передбачені в МСФЗ і в системі стандартів США - GAAP/USA. Передбачена єдина, покрокова модель визнання виручки, яка дає змогу поліпшити систему обліку і порядок подання інформації про виручку у фінансовій звітності. Високий рівень конвергенції МСФЗ і GAAP/USA в частині обліку виручки і відображення її у фінансових звітах дає змогу підвищити зіставність показників звітності, що, безумовно, є суттєвим і перспективним етапом у розвитку облікових систем світу [36].

На нашу думку, положення міжнародних стандартів більш деталізовані щодо обліку доходів від реалізації, вони сприяють розширенню аналітичності, достовірності та зрозумілості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Вважаємо, що доцільно внести зміни до НП(С)БО 15 «Дохід» для наближення його вимог до міжнародних стандартів обліку.

Порівняння вітчизняної та зарубіжної системи ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) дає підстави зробити наступний висновок:

1. Україна характеризується існуванням чітких норм бухгалтерського обліку, суворо регламентованих, недотримання яких призводить до різних видів відповідальності (адміністративної, кримінальної тощо), а в міжнародній системі бухгалтерського обліку, навпаки, зазначаються лише основні фундаментальні концепції ведення бухгалтерського обліку. Тому підприємства,

які бухгалтерський облік ведуть за міжнародними стандартами мають право самостійно обирати форми фінансової звітності, методи відображення інформації про окремі об'єкти бухгалтерського обліку, а також при встановленні відповідного рівня суттєвості, відображати у звітності лише всі суттєві дані бухгалтерського обліку. Отже, існує потреба в прискоренні гармонізації національних та міжнародних стандартів в єдину усталену систему, яка стимулює ріст зовнішньоекономічної діяльності.

### **Висновки до розділу 1**

Отже, дослідивши теоретичні основи обліку процесу реалізації на підприємстві, можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження економічної сутності терміну «реалізація» свідчить, що однозначного тлумачення його змісту у літературних та нормативно-правових джерелах немає. Розглянувши теоретико-економічне поняття «реалізації» та «продажу, ми можемо визначити, що економічний зміст процесу реалізації, насамперед, полягає у задоволенні потреб споживача якісною та доступною продукцією і в свою чергу отриманням позитивного фінансового результату-прибутку. Систематизувавши проведені дослідження, пропонуємо власне визначення: реалізація - це сукупність господарських операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг), які передбачають передачу права власності на продукцію (товар, роботу, послугу) покупцям (споживачам) для задоволення їхніх потреб та отриманням за це доходу у грошовій або товарній формі.

2. З погляду фінансової стабільності підприємства складові процесу реалізації утворюють істотну частину операцій його господарської діяльності. Їх взаємозалежність полягає у визначенні фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що є основним показником діяльності підприємства. Тому важливим є якісне і своєчасне відображення, в системі бухгалтерського обліку, інформації про господарські операції

процесу реалізації, з метою забезпечення максимальних гарантій для користувачів фінансової звітності щодо вірогідності, реальності, повноти і законності наведеної інформації.

3. Порівнюючи вітчизняну та зарубіжну системи ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) доходимо до висновку, що між вітчизняними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку є вагомі відмінності. Перевагою обліку доходів за міжнародними стандартами насамперед є те, що ці стандарти забезпечують чітке впорядкування критеріїв визнання доходів у різноманітних ситуаціях і сприяють конвергенції МСФЗ і GAAP/USA, зближенню облікових систем різних країн, тому необхідне внесення аналогічних змін до НП(С)БО 15 «Дохід». Система обліку дебіторської заборгованості теж потребує вдосконалення на основі норм міжнародних стандартів, проте обов'язково потрібно враховувати і національні традиції, і особливості ведення бухгалтерського обліку в країні.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### **2.1. Організаційні основи документування процесу реалізації на підприємстві.**

Функціонування підприємств супроводжується створенням і рухом значних обсягів документально оформленої інформації, потреба удосконалення управління якою зумовлена необхідністю своєчасного інформаційного забезпечення відповідних користувачів.

Результативність управління в значній мірі визначається рівнем організації та якістю надання інформації, вирішальну роль у чому відіграє бухгалтерський облік.

Процес підготовки економічної інформації для управління передбачає організацію належного документування господарських операцій і документообороту.

Документування є першим етапом фінансового обліку, тому від його достовірності та повноти залежать всі інші етапи облікового процесу та ефективність ухвалення управлінських рішень щодо діяльності підприємства. Тобто документування - це спосіб первинної реєстрації об'єктів обліку [45, с. 8]. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування.

Основними нормативно-правовими документами, які регулюють процес документування операцій, зокрема з обліку доходу підприємства, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»[75], Закон України «Про інформацію»[81] Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку[80] (табл.2.1).



Таблиця 2.1.

Нормативно-правові документи щодо регулювання процесу  
документування операцій з бухгалтерського обліку [75,81,80]

№ п/п	Назва документу	Загальні положення
1.	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Визначає правові засади регулювання, організації та складання первинних облікових документів, реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності
2.	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Положення встановлює порядок створення, прийняття відображення, зберігання у бухгалтерському обліку первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами незалежно від форм власності
3.	Закон України «Про інформацію»	Регулює відносини щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, охорони, захисту інформації, основним носієм якої є документ

Саме за рахунок наведених в таблиці 2.1. та інших нормативно-правових актів щодо регулювання бухгалтерського обліку та правових відносин визначається процес документування бухгалтерського обліку процесу реалізації підприємства.

Всі первинні документи на ТОВ «Елеюс» підлягають обов'язковій перевірці обліковими працівниками. Забороняється приймати документи, які суперечать законодавству. Такі документи передаються керівнику для прийняття рішення.

Тобто документи можуть бути використані для обліку господарської операції, якщо вони складені за формою, згідно із законодавчо-нормативними документами та підписані уповноваженою особою.

Документування операцій з обліку процесу реалізації характеризується різноманітністю бухгалтерських та юридичних документів, які можуть бути розпорядчими і виконавчими. Облікову інформацію про отримані доходи, дебіторську заборгованість, обсяг реалізації управлінський персонал може отримати з первинних документів, облікових реєстрів, Головної книги та форм фінансової та податкової звітності. Така інформація є важливою для

обчислення прибутку до оподаткування та ухвалення управлінських рішень щодо шляхів отримання доходу.

Відповідно до чинного законодавства продукція (товари, роботи та послуги) вважаються реалізованими після передачі їх покупцеві (замовникові) й оформлення відповідних розрахункових документів.

Підставою для продажу продукції (товарів) є укладений договір (угода, замовлення) з покупцями (замовниками). У договорах завжди відображаються зобов'язання продавця (виконавця) про обсяги і терміни відвантаження продукції (товарів), виконання робіт (послуг) і зобов'язання покупця (замовника) про приймання продукції (товарів). Найбільша увага в договорах приділяється ціні, термінам поставки, порядку розрахунків, терміну оплати, оскільки такі умови договору є істотними й стають необхідними у разі вирішення спору у претензійно-позовному порядку.

Основними джерелами інформації для обліку розрахункових відносин з реалізації є первинні документи. Основні первинні документи, що застосовуються для відображення операцій з реалізації продукції, товарів, робіт, послуг на ТОВ «Елеюс» наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Первинні документів, які оформляються при  
реалізації продукції на ТОВ «Елеюс»

<b>Розрахунки з вітчизняними покупцями</b>
<b><i>Виникнення дебіторської заборгованості</i></b>
Накладні, рахунки-фактури, рахунки, акти наданих робіт, послуг, податкові накладні, товарно-транспортні накладні (ТМ-1), товарні чеки.
<b><i>Погашення дебіторської заборгованості</i></b>
Виписки банку, прибутковий касовий ордер, векселі, платіжні доручення.

Виходячи з даних таблиці, можна сказати, що первинні документи, на основі яких обліковуються операції з обліку реалізації продукції є типовими.

Водночас зауважимо, що сьогодні ще далеко не всі документи, якими оформлюються розрахунки з реалізації відповідають вимогам сучасних інтеграційних процесів та задач гармонізації вітчизняної системи обліку із вимогами міжнародних стандартів.

Таким чином, охарактеризуємо найбільш використовувані первинні документи, які складає товариство при обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг.

Рахунок-фактура - розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожен партію відвантаженої продукції, а також за виконані роботи і послуги [37, с. 169]. Рахунок-фактура є підставою для перерахування грошових коштів, які зараховуються на розрахунковий рахунок підприємства-постачальника як передоплата за отримані матеріальні цінності.

На практиці вітчизняні підприємства використовують різні форми рахунків-фактур, що виготовлені на підставі традиційних зразків. Крім того, досить часто використовуються самостійно розроблені форми, які містять необхідні реквізити, передбачені законодавством. Так, у залежності від особливостей готової продукції (товарів) та згідно умов договору, до товарно-транспортної накладної чи рахунку-фактури можуть бути додані документи, що підтверджують кількість продукції чи її якість (якісне посвідчення, сертифікати відповідності, довідки про результати лабораторних аналізів і т.д.)

Відпуск товарно-матеріальних цінностей покупцям здійснюють за накладними (форма № М-20) або за товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН), які є підставою для списання цінностей у постачальників і оприбуткування у покупців [7, с.369 ].

Накладна на відпуск матеріальних цінностей складається в двох примірниках постачальником цінностей і є підставою покупцеві для отримання права власності на відвантажену продукцію, а також для зарахування її на баланс. З іншого боку, вона надає право постачальнику списати відвантажені цінності з власного балансу. У накладній зазначаються назва, номенклатурний

номер, одиниця виміру, кількість, ціна кожного виду і сорту продукції (товару), що відпускається.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується продавцем тільки на паперових носіях. Однак з врахування розвитку автоматизації облікової інформації є можливість надсилання відповідної накладної за допомогою електронних сервісів, призначених для обміну первинними документами.

Підписують її керівник підприємства відправника, головний бухгалтер, особа, що відпустила цінності, і та, що їх прийняла. Накладна завіряється печаткою підприємства-відправника.

Товарно-транспортна накладна (форма № 1-ТН) виписується при відправленні продукції (товарів) автотранспортом. Вона виписується в чотирьох примірниках: перший - залишається у відправника вантажу та є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, другий - призначений для вантажоодержувача та є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, третій і четвертий - вантажоодержувач передає перевізникові із завіреними підписами й печатками (штампами).

З січня 2014 року в Україні почала застосовуватися нова форма ТТН. За її відсутності платники податку на прибуток втрачають право на відображення витрат на перевезення вантажів при розрахунку оподаткованого прибутку, як це передбачено Податковим кодексом України [15;65].

Підприємства, що є платникам податку на додану вартість зобов'язані надати покупцеві податкову накладну із зазначенням у ній дати виписки, порядкового номера, найменування та індивідуального податкового номера продавця і покупця, умови продажу і форми ведення розрахунків. Якщо покупець не є платником податку, то податкова накладна йому не надається.

Податкова накладна складається в двох примірниках постачальником в день відпуску матеріальних цінностей або в день надходження передоплати. Цей документ надає право покупцеві на отримання податкового кредиту з ПДВ, а продавцеві - збільшує податкове зобов'язання, яке необхідно сплатити.

Особливим аспектом при наданні такої податкової накладної є те, що підприємство-продавець надання податкової накладної здійснює за допомогою електронної системи обліку накладних, а саме ЄРПН. Тільки при реєстрації продавцем в єдиному реєстрі податкових накладних покупець отримує право на відображення податкового кредиту.

Акт наданих послуг, виконаних робіт є підставою для розрахунку по виконаних роботах чи наданих послугах між підприємством виконавцем та підприємством-отримувачем послуг згідно укладених угод.

Акт приймання-передачі векселів є підставою для відображення дебіторської заборгованості за отриманими векселями у постачальника, та погашення товарної заборгованості у покупця.

Надходження коштів у касу за реалізацію продукції (товарів) оформляють прибутковими касовими ордерами типової форми № КО-1 та фіскальними чеками із застосуванням реєстратора розрахункових операцій. Коли кошти надходять на поточних рахунок підприємства, то підтверджуючим документом є банківська виписка.

Кожен із перерахованих первинних документів проходить певний цикл від складання його на місці виникнення господарського факту до відображення у поточних регістрах у бухгалтерії підприємства, який називають документооборотом.

Таким чином з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання первинних документів наказом керівника встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання в обробку та до архіву.

Відобразимо схему документообороту щодо обліку реалізації на товаристві з відображенням відповідальних осіб (рис.2.1).

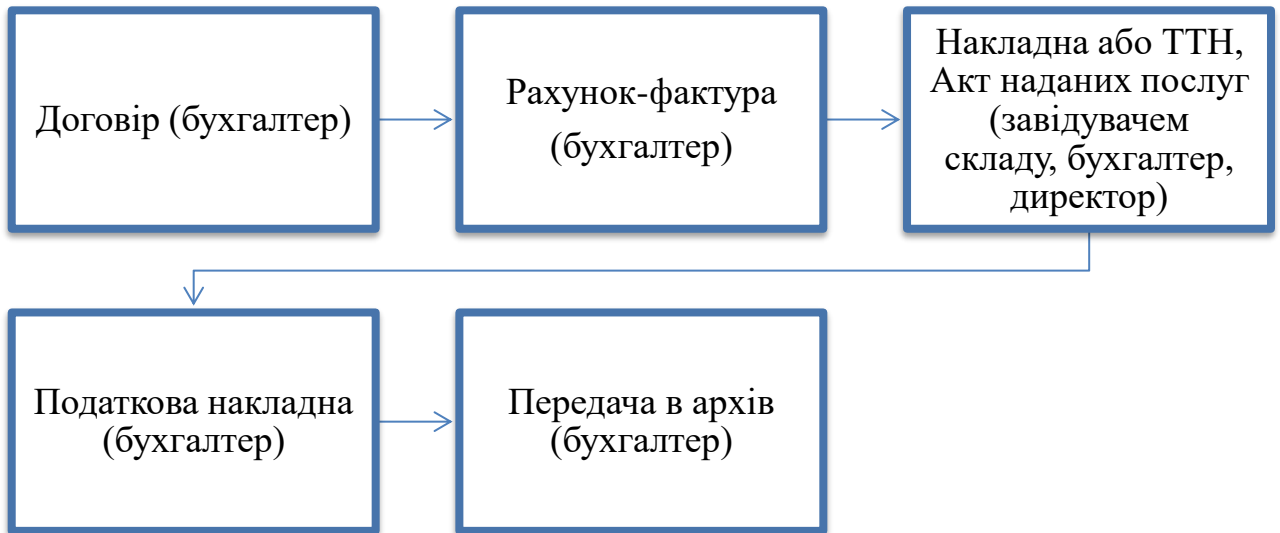


Рис. 2.1. Схему документообороту щодо обліку реалізації на товаристві

*Примітка: розроблено автором*

Таким чином, вся система бухгалтерського обліку перенасичена документами, що ускладнює роботу бухгалтерів. На відміну від вітчизняного підходу до оформлення первинних документів в зарубіжних країнах відсутній, наприклад, такий документ як накладна, тобто здійснення господарської операції відбувається на підставі виписаного рахунку-фактури, а залік відбувається за фактом сплати коштів на рахунок продавця.

Завершальним етапом процесу документування на підприємстві є забезпечення зберігання документів.

Архіви, в яких зберігаються документи можуть бути паперовими та електронними. Паперові архіви займають велику площу приміщень та характеризуються низьким рівнем організації пошуку необхідної інформації. Перехід на систему електронного документообороту сприяє вирішенню цієї проблеми, але для цього паперові документи спочатку слід перевести в електронну форму [30].

Зазвичай на вітчизняних підприємствах здійснюється поєднання журнальної та комп'ютерної форм обліку, що дає можливість в умовах повної або часткової автоматизації господарських операцій вести журнали обліку активів та зобов'язань, де вказують кореспондуючі рахунки.

Це, у свою чергу, забезпечує точність і швидкість відображення бухгалтерських записів. Всі журнали формуються за кредитовим принципом по кожному синтетичному рахунку в розрізі кореспондуючих рахунків. Дебетові обороти по синтетичному рахунку враховують в кількох журналах. Об'єднання їх відбувається в Головній книзі або оборотно-сальдовій відомості при формуванні інформації, відображеної в різних журналах.

Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені в паперовій або електронній формі та повинні мати обов'язкові реквізити, установлені п.2 ст.9 Закону №996[75]. Первинні документи, складені в електронній формі, використовуються в бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронний документообіг. В Україні використання електронних документів та електронних підписів регулюється Законом України «Про електронні документи та електронний документообіг»[77] та Законом України «Про електронні довірчі послуги»[76].

Електронний документообіг - це сукупність процесів створення, обробки, надсилання, передавання, отримання, зберігання та використання електронних документів у цифровому форматі. До основних елементів електронного документообігу належать: електронний документ, кваліфікований електронний підпис, електронна позначка часу [77].

Електронний документ містить всі обов'язкові реквізити паперового документа, він може бути створений, збережений, переданий і перетворений з допомогою електронних засобів у візуальну форму. Візуальна форма відображає дані, які він містить, на електронних пристроях або на папері у формі, придатній для розуміння людиною. Щоб надати електронному документу (накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг, податкові накладні) у процесі реалізації відповідної юридичної сили його потрібно підписати за допомогою кваліфікованого електронного підпису (КЕП) (рис.2.2., рис.2.3).



Рис.2.2.Обов'язкові реквізити електронного документа

Примітка: складено автором на основі[69]



Рис.2.3. Процес створення електронного документа

Примітка: складено автором на основі[69]



Внесення змін або ж виправлення помилок в електронних документах встановлюється підприємством самостійно за одним із способів: або скасувати документ із помилкою та оформити новий, або внести зміни у створений документ з обов'язковим збереженням історії зміни.

Реалізація електронного документування і документообігу можлива у трьох варіантах: через електронну пошту, через хмарні сервіси, через використання (створення) спеціалізованого програмного забезпечення.

На сьогодні система електронного документообігу активно використовується при обміні обліковою інформацією з податковою службою. Податкова інформаційна система успішно використовується в Україні для визначення бази оподаткування, нарахування та сплати податків. Оплата зобов'язань щодо поставлених матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг також відбувається переважно в електронній формі через мережу інформаційних сервісів «клієнт-банк», які надаються майже усіма українськими банками.

У практиці вітчизняних підприємств сформувалися технології, орієнтовані на створення змішаного паперово-електронного документообігу, сутність якого полягає у одночасному використанні паперових оригіналів і електронних файлів документів у межах відповідної автоматизованої системи. Проте обмін електронними документами з контрагентами, як правило, обмежується податковими накладними.

Суб'єкти господарювання мають право укладати в електронній формі будь-які види договорів з обов'язковим узгодженням предмета, ціни та строку дії договору.

Таким чином, вважаємо, що на досліджуваному підприємстві можна було б впровадити укладення електронного договору, однак передбачити в ньому умову про можливість складання первинних документів в електронній формі, прописати час і порядок її передачі, підписання. Також в договорі можна зазначити умову про обов'язковість чи відсутність посвідчення договору та первинної документації електронною печаткою.

У законодавчих актах України немає обмежень щодо використання на підприємстві єдиної програми, за допомогою якої можна створювати електронні документи.

Організовуючи будь-який документообіг вважаємо за потрібне ввести для електронних документів такі додаткові реквізити:

- позначку про використання документа із зазначенням посадової особи, яка відкрила документ, дату та час використання;
- позначку про зміни в документі із зазначенням даних працівника, дати та часу, а також інформації про те, що саме було змінено в документі;
- посилання на підтверджуючі документи.

З вищевикладеного можна зробити висновки, що однією з найскладніших та найважливіших ділянок обліку операцій з реалізації є процес документування. Від нього залежить визнання доходів, дебіторської заборгованості, витрат та їх відображення у звітності.

Для забезпечення скорочення часу на виписку і облікову обробку товарно-транспортних накладних та виписаних на їх основі приймальних квитанцій організацій покупців має бути так, щоб дані приймальної квитанції продовжували зміст і доповнювали реквізити товарно-транспортної накладної, що не лише прискорить оброблення первинних документів, але й дасть змогу забезпечити відповідність даних товарно-транспортних накладних і квитанцій організацій-покупців, тим більше, коли на декілька накладних виписується одна квитанція.

В процесі реалізації товарів краще було б виставляти накладну-рахунок для відпуску товарно-матеріальних цінностей замість рахунків-фактур і накладних. Її слід виписувати в трьох примірниках, один з яких має залишатися на підприємстві, а два інших передати покупцеві, один примірник якої буде використаний для оприбуткування цінностей, що надходять на склад, а інший - разом з платіжним дорученням передається в обслуговуюче відділення банку з метою оплати. Накладна-рахунок повинна об'єднати основні реквізити тих документів, які вона заміняє, а саме: найменування, місце

знаходження і банківські реквізити відвантажувача і одержувача товарів, підставу для відпуску, ціну, суму до оплати.

Для забезпечення можливості використання облікової інформації в процесі управління запропоновано використання системи електронного документообігу у процесі реалізації дасть змогу істотно пришвидшити проведення багатьох комерційних операцій, зменшити обсяги бухгалтерської документації, час роботи співробітників і витрати підприємства, які зазвичай пов'язані з укладанням договорів, створенням та оформленням платіжних документів, поданням звітності контролюючим органам, отриманням довідок від різних державних установ, реєстрацією, ліцензуванням тощо. В свою чергу за допомогою технології створення електронного архіву можна забезпечити надійний захист документів від втрати чи викрадення, скоротити час на пошук та передавання інформації, забезпечити надійність обліку документів. В результаті цього підвищиться конкурентоспроможність підприємства та збільшиться ринок збуту. Таким чином, електронний документообіг забезпечує ефективну комунікацію між різними групами користувачів інформації, сприяє швидкому та безконфліктному вирішенню спільних завдань у процесі реалізації на підприємстві.

## **2.2. Облік операцій з реалізації продукції (товарів), робіт, послуг та особливості оподаткування**

Останнім часом облік реалізації продукції стає більш складним. Це пояснюється, змінами, які відбуваються в правово-економічних відносинах при продажу продукції, виникненням нових форм взаємовідносин між замовником і постачальником та створенням нових видів реалізації через відсутність наявних грошових коштів для розрахунків, а також накопичення даних відповідно до потреб податкової звітності.

Особливістю процесу реалізації на промислових підприємствах є великий перелік продукції власного виробництва, робіт і послуг, що пояснюється

різноманітними напрямками виробництва. Це приводить до громіздкого ведення обліку при відображенні процесу реалізації в регістрах бухгалтерського обліку. Процес реалізації продукції завершує кругообіг засобів і створює передумови для відновлення нового кругообігу. Важливість даного процесу зумовлює потребу належної організації обліку реалізації продукції.

Нормативно-правові акти, що регулюють питання обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг відображені на рис.2.4.

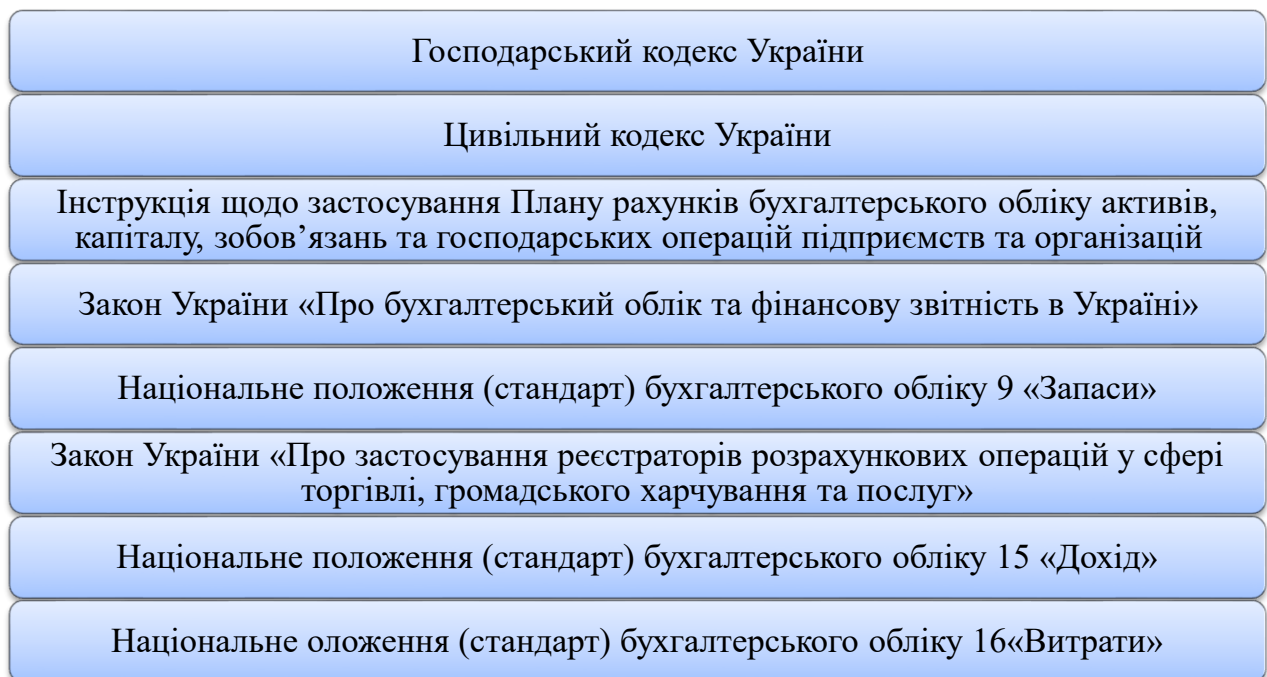


Рис.2.4. Нормативно-правові акти, що регулюють питання обліку реалізації продукції, товарів, робіт та послуг

*Примітка: складено автором на основі [23, 98,34,75,60,56,58]*

Згідно із НП(С)БО процес реалізації відображається на його рахунках як двосторонній процес: з однієї сторони - це витрати (собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг, інших активів, що передані (надані) покупцю), а з іншої - дохід, що очікується отримати від покупця за передану продукцію чи інші активи (роботи, послуги) в цінах реалізації.

Процес реалізації завжди передбачає, з однієї сторони, передачу відповідної продукції покупцеві, а з другої - проведення розрахунків згідно з встановленою договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції

(товарів), що реалізується, матиме дві оцінки: першу для самого виробника - виробничу собівартість, іншу - для покупця (ціну реалізації). Для більшості продукції (товарів, робіт, послуг) ціни реалізації є вільними і встановлюються на підставі договорів між суб'єктами підприємництва [49].

На практиці облік процесу реалізації здійснюється за допомогою системи таких рахунків бухгалтерського обліку: 26 «Готова продукція» - показує надходження товарів з виробництва на склад, 28 «Товари» - показує рух товарно-матеріальних цінностей, що надходять на підприємство з метою продажу, 90 «Собівартість реалізації» - відображають собівартість проданої готової продукції (товарів, робіт, послуг), 70 «Доходи від реалізації» - відображають виручку від реалізації, 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках» - використовуються для відображення надходження коштів, «36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» - відображають заборгованість покупців, 64 «Розрахунки за податками й платежами» - виникнення податкових зобов'язань та податкового кредиту, 79 «Фінансові результати» - зіставляють виручку і собівартість проведених продаж, а також 93 «Витрати на збут» - використовується при реалізації продукції власними силами тощо [12].

В організації обліку продукції основним моментом є її правильна класифікація. Готову продукцію групують за формою, ступенем готовності та технологічною складністю і відображають на рахунку 26 «Готова продукція».

Основні операції щодо руху готової продукції відображені на рис.2.5.

Саме під час реалізації продукції списується собівартість реалізованої продукції, що відображається в бухгалтерському обліку так: Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», Кредит 26 «Готова продукція».

Тому є важливим розгляд обліку собівартості реалізованої продукції у процесі реалізації.

Собівартість продукції - це грошова форма вираження вартості виробництва та реалізації продукції підприємства.



Рис.2.5. Рух готової продукції

*Примітка: складено автором на основі [12]*

Методологічні засади формування собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг обумовлені Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», де наводиться визначення окремих термінів: елемент витрат, об'єкт обліку витрат, виробнича собівартість продукції та інші [58].

Облік собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) здійснюється в розрізі трьох груп:

- а) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- б) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- в) наднормативних виробничих витрат (рис. 2.6.).

Облік виробничої собівартості продукції ведеться на рахунку 23 «Виробництво» в складі прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат (послуги, знос необоротних активів, МБП та інші) та загальновиробничих (постійних і змінних) витрат.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», і їх склад включаються витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються майже незмінними по відношенню до обсягу діяльності підприємства [12].

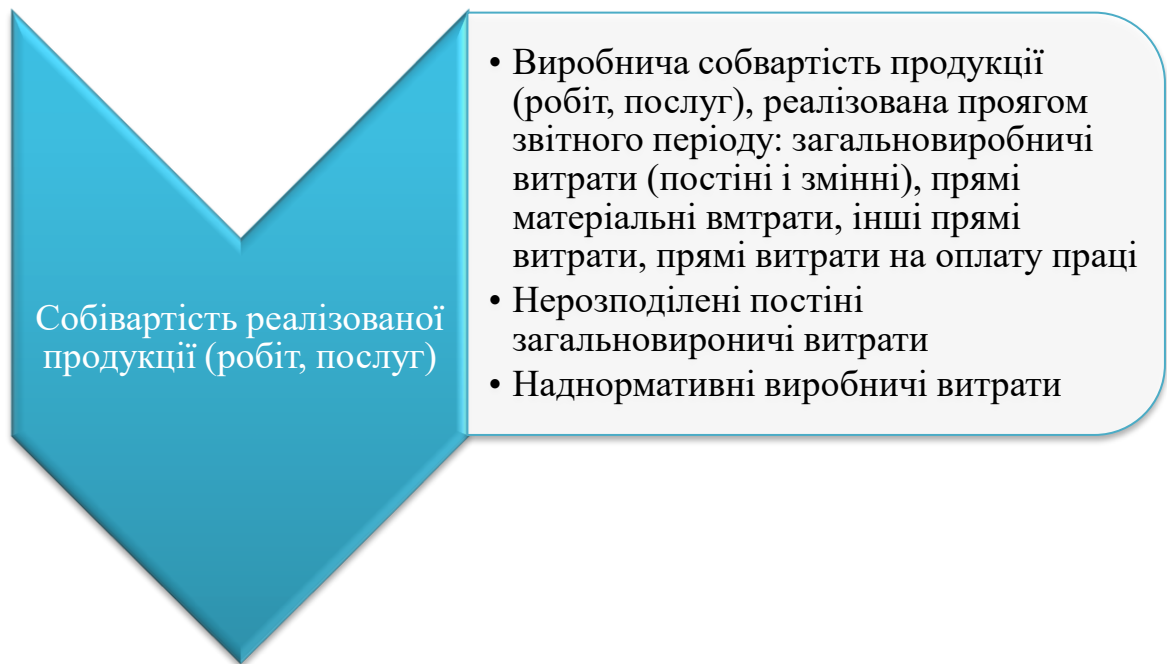


Рис. 2.6. Модель собівартості реалізованої продукції

*Примітка: складено автором на основі [58]*

В діючих нормативних документах відсутня інформація з обліку та змісту наднормативних виробничих витрат.

Таким чином, Т. Бутова пропонує в їх склад включати калькуляційні різниці між плановою і фактичною собівартістю продукції, робіт, послуг (економія - червоне сторно, перевитрати - додаткові записи). При цьому їх облік ведеться в розрізі каналів списання готової продукції, робіт, послуг, тобто Дт 90, 26, 94, 23/2 Кт 26 або 23/1 на суми калькуляційних різниць [9, с.82].

Згідно НП(С)БО 16 «Витрати» облік витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства, які не входять до собівартості реалізованої продукції розподіляються за рахунками 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», а потім списуються на фінансові результати поточного року.

Однак для прийняття оперативних управлінських рішень щодо підвищення ефективності виробництва продукції, зниження витрат необхідна інформація про повний їх зміст. Т. Бутова пропонує частку нерозподілених

витрат (рах. 92, 93, 94) включати в склад собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг пропорційно, наприклад, прямим витратам або реалізаційним цінам та іншими показниками. Це, у свою чергу, посилює контроль за фактичним та оптимальним рівнем адміністративних та інших нерозподілених витрат, а також дозволяє менеджерам скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати компанії порівняно з обсягом готової продукції, робіт та їх собівартості. [9, с.82].

На практиці, в свою чергу, при реалізації продукції, крім визначення фактичної собівартості випущеної з виробництва продукції, розраховують фактичну собівартості реалізованої продукції, тому що на початок місяця на складі перебуває продукція за собівартістю попереднього звітного періоду та яка реалізується разом із продукцією, що надійшла вже за собівартістю звітного періоду. Оцінка готової продукції при її реалізації залежить від облікової політики підприємства. При цьому використовуються методи, визначені в НП(С)БО 9 «Запаси». При відпуску запасів у виробництво, реалізацію та іншому вибутті, їх оцінка здійснюється за одним із цих методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); нормативних затрат; ціни продажу.

Найчастіше на підприємстві використовується метод визначення собівартості реалізованої продукції за допомогою коефіцієнта реалізації.

Послідовність цього методу наступна:

1. Розраховуємо коефіцієнт реалізації:

$$C = (A1 + A2) / (B1 + B2) \quad (2.1)$$

де С - це коефіцієнт реалізації;

A1 - залишок готової продукції на складі на початок періоду за фактичною собівартістю;

B1 - залишок готової продукції на складі на початок періоду за обліковою вартістю (вартістю реалізації);

A2 - фактична собівартість випущеної за період продукції;



Б2 - вартість реалізації випущеної за період продукції.

2.Визначаємо фактичну собівартість реалізованої продукції (розраховуємо величину собівартості продукції на 1 грн. її реалізації):

$$П = В * С \quad (2.2)$$

де П - це фактична собівартість реалізованої продукції;

В - вартість реалізації продукції за звітний період

3.Розраховуємо фактичну собівартість продукції, яка буде знаходитись на залишку на кінець звітного періоду:

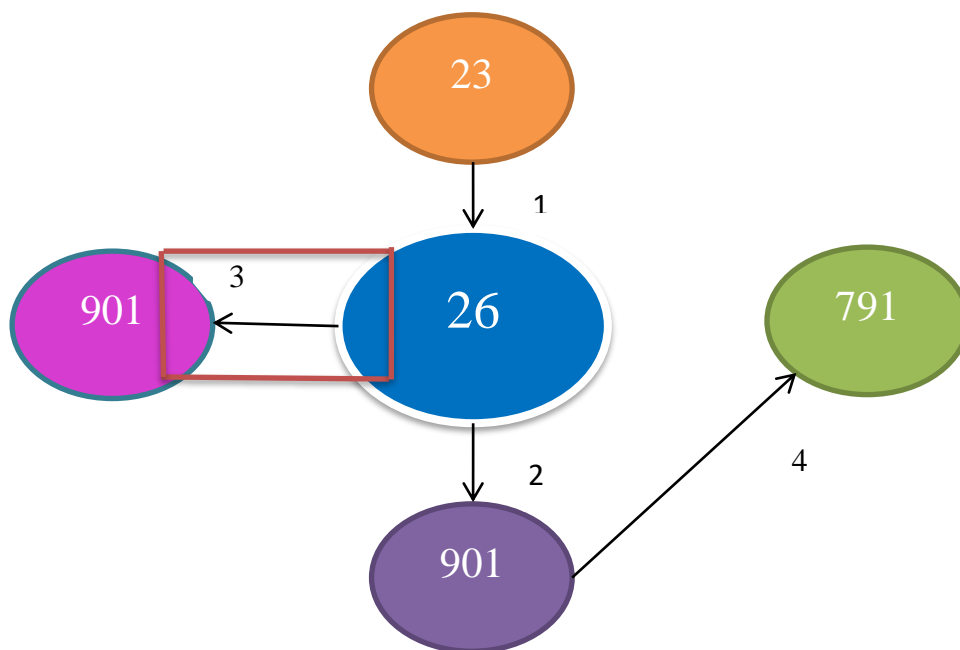
$$А3 = А1 + А2 - П \quad (2.3)$$

де А3 - фактична собівартість готової продукції на залишку на кінець звітного періоду.

Для обліку фактичної собівартості реалізованої продукції використовується рахунок 90 «Собівартість реалізації», на якому узагальнюється інформація про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунку 90 відображають виробничу собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактичну собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати згідно з договорами страхування, за кредитом - списання із закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати» [67].

У системі рахунків такі операції будуть відображені так як показано на рис.2.7.

Оскільки основною діяльністю ТОВ «Елеюс» є оптова торгівля, що характеризується придбанням і реалізацією товарів великими партіями підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності, то виникають певні відмінності обліку процесу реалізації.



1. Надійшла з виробництва продукція на склад протягом звітного періоду за фактичною собівартістю.
2. Відвантажена готова продукція за обліковою вартістю.
3. Відображено відхилення фактичної собівартості від облікової вартості.
4. Списана фактична собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат.

Рис. 2.7. Модель обліку з відвантаження продукції

*Примітка: складено автором на основі[69]*

Основними особливостями обліку в оптовій торгівлі є:

- на відмінну від виробництва, в торгівлі нічого не виробляють;
- у торгівлі відсутній процес визначення виробничої собівартості, а отже, прямих і непрямих (накладних) витрат, обліку готової продукції та інших типових для виробництва бухгалтерських робіт;
- в оптовій торгівлі груповий облік товарів здійснюють на основі розрахункового методу згідно з бухгалтерськими документами та оперативними даними;
- витрати торгових підприємств являють собою витрати обігу, що не включаються до вартості товарів, відносять до витрат звітного періоду, обліковуються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на

збут і фінансових витрат, а також списують на фінансовий результат звітнього періоду. [89, с.24]

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку торговельного підприємства інформації про товари і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» згідно з яким «товари - це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу»[60]. Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» товари відносяться до запасів і є оборотними активами підприємства. Для того щоб придбаний товар було визнано активом, повинні бути дотримані такі вимоги: по-перше, використання таких товарів у майбутньому має принести певні економічні вигоди; по-друге, вартість товарів має бути достовірно визначена. Іншими словами, товар є активом, якщо є ймовірність того, що він буде в майбутньому реалізований.

Формування первісної вартості залежить від того, як товар надійшов на торгове підприємство. Найчастіше формою розрахунків за товари на оптових підприємствах є оплата грошовими коштами.

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» поняття собівартості придбаного товару може бути застосоване щодо товарів, придбаних за грошові кошти, і являє собою їх первісну вартість.

На рис. 2.8 зображено склад фактичних витрат, які включаються до первісної вартості товарів ТОВ «Елеюс».

Транспортно-заготівельні витрати - це витрати на сплату митних зборів (фрахту) за навантаження, розвантаження та транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування транспортних ризиків.

До інших витрат, зокрема, належать: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення технічних-якісно-технічних характеристик товарів; втрати та недостачі товарів у межах норм природних втрат (за умови, що такі втрати та

недостачі відбулися при транспортуванні товарів і виявлені при їх оприбуткуванні).

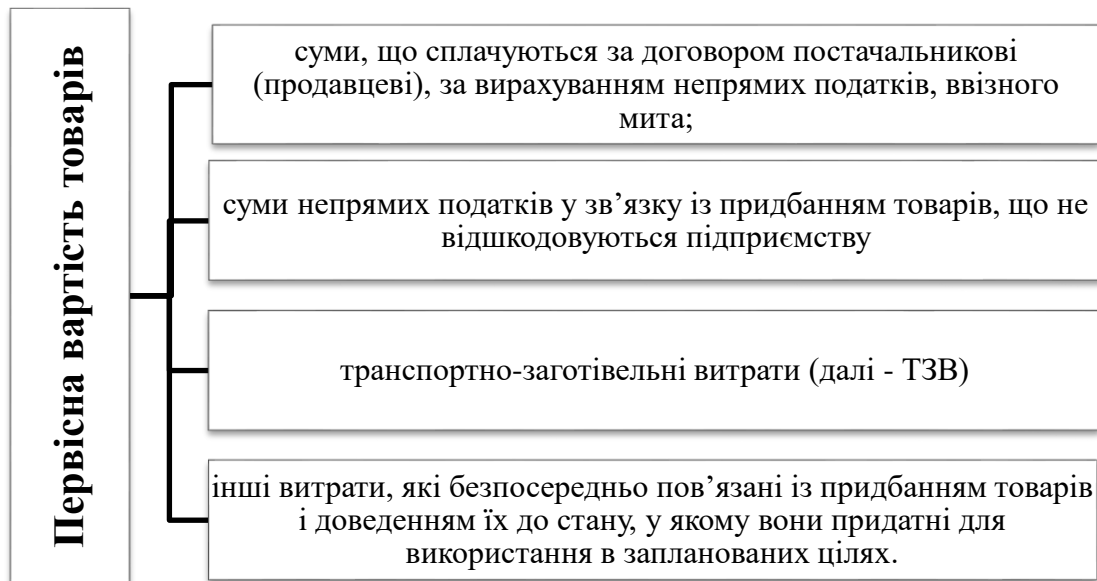


Рис.2.8. Визначення первісної вартості товарів на ТОВ «Елеюс»

*Примітка: розроблено автором*

Для обліку товарів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено активний балансовий рахунок 28 «Товари». На цьому рахунку ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу за первісною вартістю, або за цінами реалізації. За дебетом рахунка відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом зменшення вартості реалізованих (вибулих) товарів. За дебетом субрахунків 281-284 відображається збільшення товарів та їх вартості, а за кредитом - зменшення.

Якщо відбувається списання товарів в результаті вибуття, то використовується один із методів оцінки вибуття товарів, а саме метод оцінки за середньозваженою вартістю.

У випадку нестачі або товару невідповідної якості, пошкодження товару при прийнятті відображається на субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Проблема розподілу транспортно-заготівельних витрат є досить актуальною для торгових підприємств під час обліку собівартості.

На сьогодні, відповідно до НП(С)БО, сума ТЗВ та інших витрат може враховуватися двома методами:

- метод прямого розподілу, коли сума ТЗВ включається до первісної вартості кожного окремого товару при його оприбуткуванні на субрахунок 281 «Товари на складі». Даний метод доречно застосовувати у випадку, якщо існує можливість достовірно визначити, що суми таких витрат відносяться безпосередньо до придбаних товарів (п. 5.5 Методрекомедацій № 2);
- метод розподілу за середнім відсотком, при якому облік ведеться на окремому субрахунку запасів, наприклад 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Цей метод використовується у випадках, коли витрати пов'язані з доставкою та доведенням до запланованого стану кількох найменувань (груп, видів) товарів разом. У такому разі ТЗВ щомісяця розподіляються між сумою залишку товарів на кінець звітної місяця та вартістю товарів, які вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані і т. д.) за звітний місяць.

На ТОВ «Елеюс» безпосередньо ведеться облік транспортно-заготівельних витрат на рахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати». За допомогою спеціального програмного забезпечення (1С: Підприємство: УТП) накопичується інформація про транспортно-заготівельні витрати, які в кінці звітної місяця розподіляються за методом середнього відсотка. Однак, незважаючи на певну логічну побудову відображення ТЗВ, в сучасному бухгалтерському обліку є і суттєвий недолік - транспортно-заготівельні витрати відображаються за котловим методом, унаслідок чого не можна визначити реальну вартість кожного виду товару, що в результаті призводить до викривлення їх собівартості. Отже, ця проблема потребує розв'язку.

Альтернативним методом є облік транспортно-заготівельних витрат не на одному аналітичному рахунку в загальній сумі, а їх розподіл відповідно до груп товарів, щодо яких вони здійснювались, а саме за кожним товарним документом. В умовах автоматизації обліку для цього у довіднику «План

рахунків» необхідно встановити для субрахунку 2892 субkonto «Товарно-матеріальні цінності», де буде накопичуватись інформація про транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) за товарними групами.

Основними джерелами інформації для контролю розрахункових відносин по товарних операціях служать первинні документи з обліку реалізації продукції.

При обліку реалізації продукції в бухгалтерії за рахунком 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» робляться наступні записи (рис.2.9). Згідно з сучасною методологією обліку надходження на користь інших осіб відображують у складі доходів з одночасним відображенням їх як вирахування з доходу.

Відповідно до підпунктів «а», «б» і «в» п. 185.1 ст. 185 Податкового кодексу України об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких (згідно зі ст. 186 ПКУ) розташоване на митній території України, та ввезення товарів на митну територію України [71].

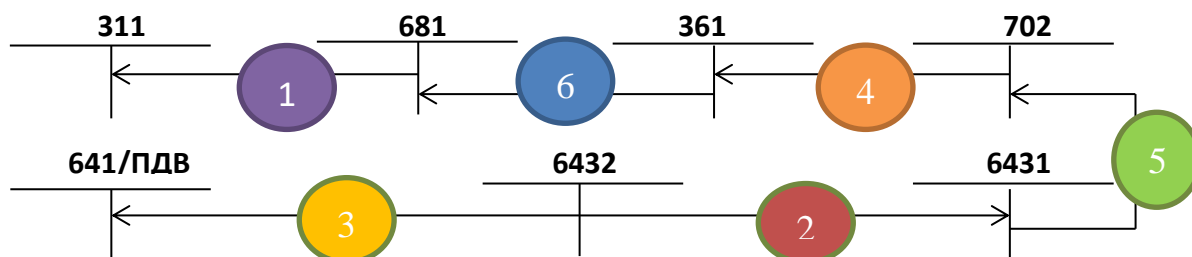
При цьому згідно з пп. 14.1.191 ст. 14 ПКУ постачання товарів - це будь-яка передача права на розпорядження товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду.

Тому облік реалізації товарів, насамперед, пов'язаний з обліком податку на додану вартість, яким обкладаються товари, роботи, послуги, що продаються на умовах вказаних в договорі (контракті) з покупцями та замовниками, а також податку на прибуток підприємства.

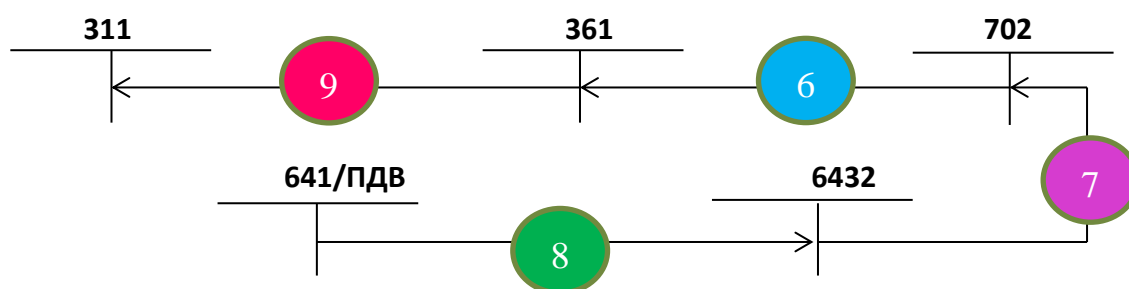
Облік податку на додану вартість ведеться на рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами», а саме на субрахунку 641/ПДВ «Розрахунки з ПДВ».

Складовою розрахунків з бюджетом по податку на додану вартість є виникнення і нарахування податкових зобов'язань, які знаходять своє відображення на субрахунках 641 «Розрахунки за податками» і 643 «Податкові зобов'язання» у залежності від змісту першої події

### Облік реалізації товарів у випадку передоплати



### Облік реалізації товарів у випадку наступної оплати



1. Отримана від покупця передплата за продукцію
2. Відображення податкових зобов'язань з ПДВ згідно податкової накладної
3. Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН
4. Відображена реалізація продукції, товарів, робіт, послуг, за які отримана передплата
5. Виконано залік передплати
6. Відвантажена продукція
7. Відображення податкового зобов'язання по ПДВ
8. Зареєстровано податкову накладну в ЄРПН
9. Отримані грошові кошти за реалізовану продукцію

Рис.2.9. Модель обліку реалізації товарів на ТОВ «Елеюс»

*Примітка: складено автором на основі[69]*

На субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» в розрізі субрахунків першого порядку ведеться облік суми податку на додану вартість, визначену виходячи із суми одержаних авансів (попередньої оплати) за готову продукцію,

товари, інші матеріальні цінності та нематеріальні активи, роботи, послуги, що підлягають відвантаженню (виконанню).

На субрахунку 644 «Податковий кредит» в розрізі субрахунків першого порядку ведеться облік суми податку на додану вартість, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання. За кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображаються нараховані платежі до бюджету, за дебетом - належні до відшкодування з бюджету податки, їх сплата, списання.

З цього випливає, що рахунок 64 «Розрахунки за податками і платежами», як втім, і будь-який інший рахунок класу 6 «Зобов'язання», збільшує своє сальдо кредитовими оборотами, а зменшує - дебетовими.

Щодо правдивості відображення інформації у фінансовій звітності, то в балансі сальдо рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» буде відображати узагальнену інформацію з урахуванням зменшення за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» і субрахунку 644 «Податковий кредит», отже, розрахунки з бюджетом відобразатимуть реальний стан цих розрахунків.

Тобто всі податкові накладні, які відображені за дебетом субрахунку 641 «Розрахунки за податками» (на оприбутковані надходження) та за дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит» (на аванси видані), зараховуватимуться у зменшення зобов'язань перед бюджетом. .

Інформація у фінансовій звітності, внаслідок такого варіанту обліку ПДВ, буде правдивою. При цьому сальдо рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами» буде показане з урахуванням нарахування зобов'язань з ПДВ як за субрахунком 641 «Розрахунки за податками» (на відвантажені товари, здані роботи та послуги, тощо), так і за субрахунком 643 «Податкові зобов'язання» (на отримання авансу), тобто враховуватимуться всі виписані підприємством податкові накладні.

Однак, у будь-якому випадку треба пам'ятати, що аванси отримані й аванси видані в бухгалтерському обліку, що, до речі, підтверджується і в



НП(С)БО, ніколи не долучаються до доходів і витрат. Це усього лише розрахунки, результат напряму грошових потоків і не більше.

У зв'язку із цим, аналогічно тому, як ми відокремлюємо реальні нараховані доходи і витрати від грошових потоків, потрібно відділяти податкові зобов'язання і податковий кредит, нараховані у зв'язку з отриманням доходів і здійсненням закупівель (відповідно кредит і дебет субрахунку 641 «Розрахунки за податками») від податкових зобов'язань і податкового кредиту, відображених у зв'язку з отриманням і виданням авансів (відповідно за кредитом субрахунку 643 «Податкові зобов'язання» і дебетом субрахунку 644 «Податковий кредит»).

Очевидно, у такому випадку, бухгалтеру доведеться суму, вказану постачальникам у податковій накладній, все ж відобразити з кредитом субрахунку 631 (адже не можна зменшувати суму поставок, вказаних у супровідних документах), але не в дебет субрахунку 641 або 644 (адже, згідно із Податковим Кодексом Розділ 5 «Податок на додану вартість», це не податковий кредит), а в дебет іншого рахунка, наприклад 645 «Відстрочений податковий кредит». На нашу думку, це найкращий вихід із становища, а всі недоліки, які звідси випливають (громіздкість облікових процедур і водночас повна безрезультатність для державного бюджету), ще раз підтверджують трактування про недосконалість вітчизняного податкового законодавства.

У процесі реалізації виникають витрати пов'язані зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг). Такі витрати визнають витратами того звітного періоду, в якому вони здійснені. Для відображення витрат на збут Планом рахунків передбачений рахунок 93 «Витрати на збут». По дебету рахунку 93 записуються суми проведених витрат на збут, по кредиту - списання цих витрат на фінансові результати. Субрахунків до цього рахунку не передбачено, тому кожне підприємство має право самостійно обирати собі перелік субрахунків, а також аналітичних рахунків до кожного з них [72].

Аналітичний облік витрат на збут, зазвичай, ведеться в розрізі статей витрат передбачений НП(С)БО 16 «Витрати». Існуюча класифікація витрат на

збут не дозволяє достатньо оперативно управляти ними через те, що використовується економічно необґрунтоване віднесення окремих витрат до різних субрахунків бухгалтерського обліку. Таким чином пропонуємо на ТОВ «Елеюс» аналітичний облік витрат на збут відображати за групами витрат в розрізі відповідних субрахунків. (рис.2.10.)



Рис.2.10. Аналітичний облік витрат на збут

*Примітка: розроблено автором*

Отже, достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій і податковій звітності інформації про процес реалізації, податкові зобов'язання і податковий кредит у частині податку на додану вартість по розрахунках з покупцями та замовниками, фінансові результати повинно відповідати вимогам чинного законодавства, тобто Розділам 3 «Оподаткування прибутку підприємств» та 5 «Податок на додану вартість» Податкового кодексу у разі визначення першої і другої події здійснення господарської операції, а також Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

### **2.3. Облік фінансових результатів від реалізації продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг.**

Важливим фактором розвитку будь-якого підприємства є грошові надходження, що перевищують платежі підприємства. Наявність або відсутність коштів визначатиме здатність підприємства функціонувати, його конкурентоспроможність та фінансовий стан.

Основним джерелом грошових надходжень для підприємства є виручка від звичайної діяльності, яка залежить від сфери діяльності підприємства, її обсягів, впровадження науково-технічних розробок, а отже, підвищення продуктивності праці, зниження собівартості, поліпшення якості продукції.

Усі суб'єкти господарювання зацікавлені в отриманні найвищого фінансового результату діяльності, оскільки прибуток необхідний для розширення діяльності підприємства, реалізації інвестиційних проектів, впровадження інновацій, а також покращення матеріальної зацікавленості робітників у результатах своєї праці. Фінансовий результат підприємства відображає ефективність його господарювання за всіма напрямками діяльності, є основою його економічного розвитку і зміцнення фінансових відносин з контрагентами. Прибуток підприємства є важливою категорією, який зміцнює фінансовий стан підприємства та водночас є першочерговим джерелом формування бюджетних ресурсів [47, с.183]. Основним показником результату фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат, прибуток або збиток, що характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства.

В умовах ринкової економіки питання обліку доходів, витрат і фінансових результатів є одним з основних у системі як фінансового, так і управлінського обліку суб'єктів господарювання. Правильно та раціонально організований облік доходів, витрат і фінансових результатів - це запорука своєчасного виявлення й усунення недоліків розвитку підприємства, знаходження резервів для поліпшення фінансового стану господарюючого

суб'єкта та забезпечення фінансової стійкості його діяльності. Якісна система обліку фінансових результатів є фундаментальною основою для забезпечення стійкого росту підприємства.

Дослідження нормативно-правової бази України, дає змогу зауважити, що в законодавстві не розглядається сутність поняття «фінансовий результат».

О.О. Вороніна звертає увагу на те, що серед найпоширеніших підходів до визначення поняття «фінансовий результат» є економічний, бухгалтерський та управлінський. Тож, поняття «фінансові результати» також можна досліджувати зі сторони податкових розрахунків та управлінського обліку [16].

Податкове законодавство ототожнює поняття «фінансові результати» та «прибуток». Статтею 134 Податкового кодексу України (далі - ПКУ) передбачено, що прибуток визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

Що стосується трактування досліджуваного поняття в управлінському обліку, то даному питанню присвячені роботи Л.В. Нападовської [99]. В наукових дослідженнях автор розрізняє поняття «фінансовий» та «управлінський» результат. У фінансовій бухгалтерії результат в цілому по підприємству визначається без калькулювання собівартості продукції, шляхом порівняння затрат (в розрізі елементів) з випуском продукції в фінансовій бухгалтерії. В управлінському обліку фінансовий результат визначається за виробами, а потім за внутрішніми і зовнішніми сегментам. Тобто в управлінському обліку сутність фінансового результату полягає у визначенні результату діяльності за видами реалізованої продукції (товарів) (центрами відповідальності, сегментами діяльності), а у фінансовому обліку - в цілому за основним видом діяльності.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати підприємства та його розкриття у фінансовій звітності викладені у НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 16 «Витрати» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» не дає чіткого поняття «фінансові результати», але розглядає невід'ємні його складові - доходи та витрати.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», «доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників); своєю чергою, витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).»

Згідно з НП(С)БО 15 «Дохід», доходи визнаються під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [56].

Згідно НП(С)БО 15 «Доходи», вони класифікуються за такими групами:

- доходи (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інший операційний дохід;
- фінансовий дохід;
- інший дохід [8].

Умови визнання доходу від реалізації товарів і продукції зображені на рис.2.11.

Також можна зазначити випадки, коли доходи не визнаються через те, що вони не виступають економічними вигодами, які надходять на підприємство, і не приводять до збільшення власного капіталу (рис.2.12.)

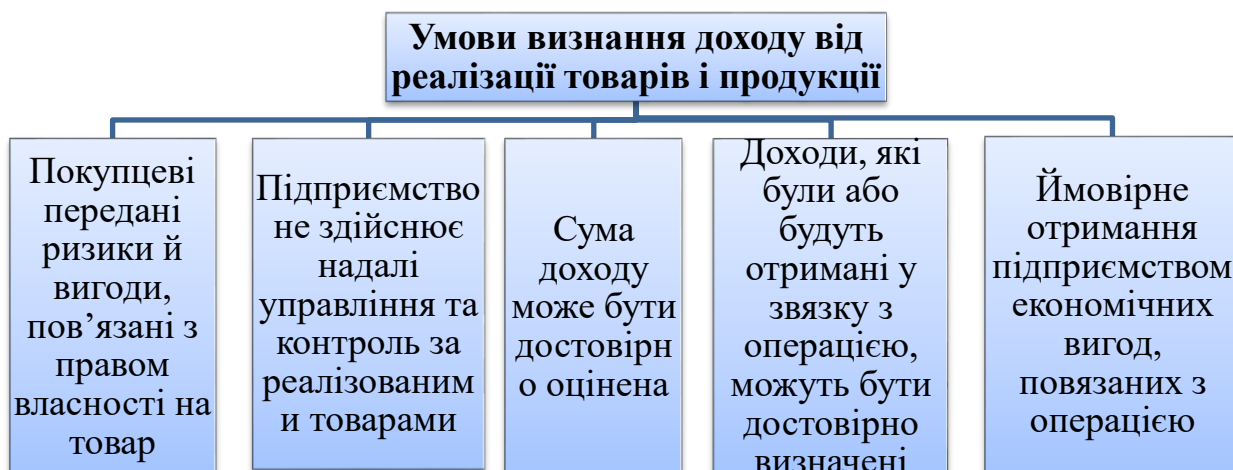


Рис.2.11. Умови визнання доходу від реалізації товарів і продукції

*Примітка: складено автором на основі[69]*



Рис.2.12. Критерії не визнання доходів

*Примітка: складено автором на основі[69]*

У звітності не відображаються доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, що відповідає принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства.

Облік доходів має своє відображення в 7 класі плану рахунків бухгалтерського обліку «Доходи і результати діяльності», який має безліч субрахунків. Цей клас рахунків призначений для узагальнення інформації про

доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та відображають стан доходів за певний звітний період .

Л.А. Поливана [74] критично підійшла до оцінки діючого порядку відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у зарубіжних країнах та вітчизняній практиці. Відповідно, вчена наголошує на доцільність введення в систему рахунків бухгалтерського обліку субрахунку 790 «Валовий прибуток» та відповідних до нього субрахунків третього порядку 7901 «Відстрочений валовий прибуток» та 7902 «Отриманий валовий прибуток» для реальності (адекватності) оцінки, відповідальності за її проведення та відображення тимчасової різниці в сумі доходу.

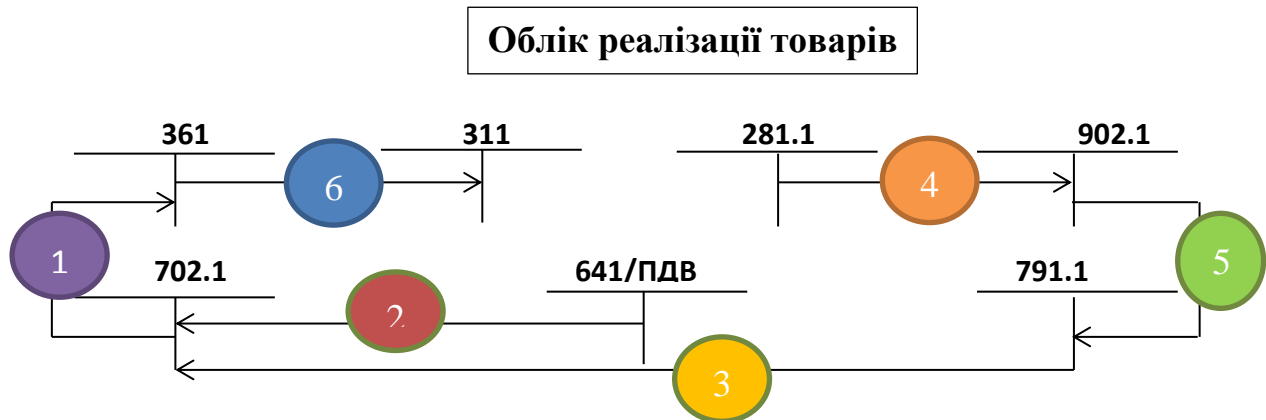
Облік доходів і складання звітності здійснюється на підставі облікового принципу нарахування, оскільки в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Фінансова звітність, складена відповідно до принципу нарахування, інформує користувача не тільки про здійснені операції, які супроводжувались виплатою або надходженням грошових коштів, а й про зобов'язання сплатити гроші в майбутньому та про ресурси, наведені у грошовому еквіваленті, які будуть отримані в майбутньому [87].

Головним складовим елементом доходу у торгових підприємствах є дохід від реалізації товарів, а саме та його частина, яка залишається після вирахування матеріальних, трудових і грошових витрат на купівлю і їх реалізацію. Тому важливим завданням кожного суб'єкта господарювання є отримання максимального прибутку за мінімальних витрат шляхом дотримання суворого режиму економії в процесі витрачання коштів і найбільш ефективного їх використання.

Дохід від реалізації товарів є складовою для об'єкта оподаткування та джерелом фінансових ресурсів для підприємства, тому відображення правдивої, своєчасної інформації щодо його обліку потребує детального аналізу та контролю, яких можливо досягти за допомогою

аналітичного обліку. Для удосконалення обліку доходів від реалізації товарів на ТОВ «Елеюс», вважаємо за доцільне, розробити робочий план рахунків до субрахунків 281 та 702 в розрізі аналітичного обліку.

Процес формування чистого доходу від реалізації товарів на рахунках бухгалтерського обліку відображено на рис.2.13.



1. Відвантажено кухонні витяжки для реалізації
2. Відображено виникнення податкового зобов'язання із ПДВ
3. Списано суму чистого доходу на фінансовий результат
4. Відображено собівартість реалізованих кухонних витяжок
5. Списано на фінансовий результат собівартість реалізованої продукції
6. Одержано грошові кошти від покупця

Рис.2.13. Модель обліку господарських операцій щодо доходів від реалізації товарів на ТОВ «Елеюс»

*Примітка: складено автором на основі[69]*

Товари вважаються реалізованими з того часу, коли право на їх власність перейшло від продавця до покупця. Оплата за реалізовані товари може здійснюватися у момент передачі покупцю, після їх відвантаження (наступна оплата) або до їх відвантаження (попередня оплата). У нашому прикладі спочатку були відвантажені товари покупцю, а кошти отримані на рахунок пізніше. Попереднє відвантаження товарів з подальшою оплатою на ТОВ «Елеюс» можливе лише за відносин купівлі-продажу з покупцями, які мають високий рівень ділової активності на ринку.



Дохід від реалізації товарів є пріоритетним видом доходів торгових підприємств, облікове відображення якого потребує подальшого нормативного і методичного врегулювання.

Не менш важливою складовою фінансового результату є витрати. НП(С)БО 16 «Витрати» формує інформацію про витрати підприємства. Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені[58]. Критерії не визнання витрат відображені на рис.2.14.



Рис.2.14. Критерії не визнання витрат

*Примітка: складено автором на основі[69]*

У бухгалтерському обліку для відображення обліку витрат використовуються рахунки 9 класу «Витрати діяльності». Рахунки 9-го класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства.

Таким чином, для обліку фінансових результатів від реалізації продукції, досить важливими є витрати, здійснені при реалізації товарів, які складаються з собівартості реалізованої продукції (в частині відображення транспортно-заготівельних витрат, що припадають на реалізовані товари - рахунок 289), витрат на збут.

В бухгалтерському обліку для чіткого та прозорого відображення фінансових результатів застосовується рахунок 79 «Фінансові результати».

Даний рахунок містить 3 субрахунки:

791 «Результат операційної діяльності»;

792 «Результат фінансових операцій»;

793 «Результат іншої звичайної діяльності».

На 79-й рахунок «Фінансові результати» списуються рахунки класу 7, тобто доходи, та 9-го класу, тобто витрати. Також залежно від результатів 79-й рахунок «Фінансові результати» закривається на 44-му рахунку «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Якщо рахунок 79 «Фінансові результати» на кінець звітного періоду закривається, тобто є номінальним, то рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» є активним і його сальдо відображається в балансі. [94].

Визначений фінансовий результат за рахунком 79 «Фінансові результати» переносять на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», при цьому дебетують рахунок 79 «Фінансові результати» і кредитують рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» (рис.2.15.).

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведуть облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також прибутку, використаного в поточному році. За кредитом рахунка відображають отримання та збільшення прибутку від усіх видів діяльності, а за дебетом - збитки та використання прибутку. Облік на рахунку ведуть за субрахунками 441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокриті збитки», 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» наростаючим підсумком із початку року - до його розподілу та списання після закінчення звітного року (рис. 2.16.).

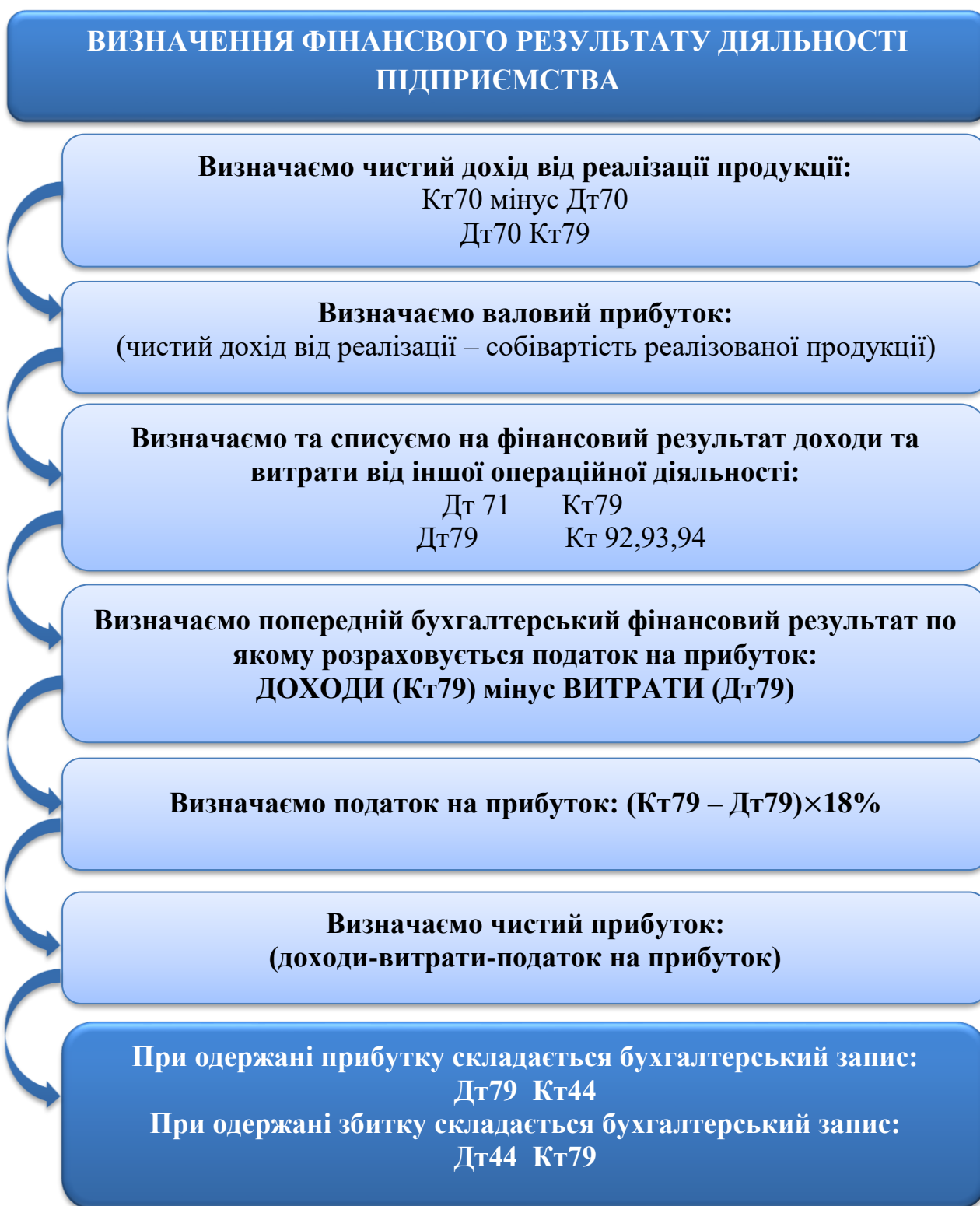
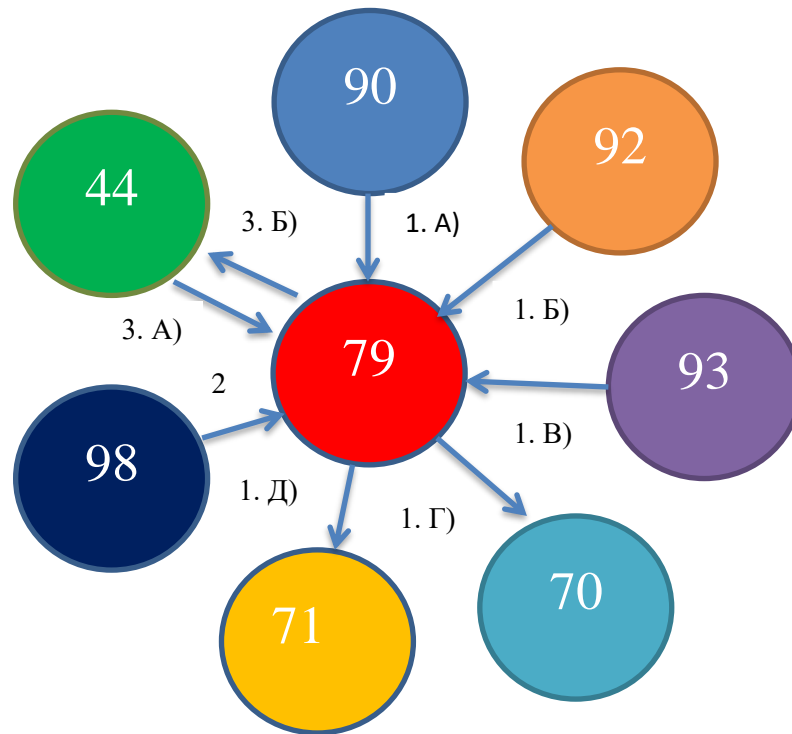


Рис.2.15. Порядок визначення фінансового результату підприємства

Примітка: складено автором на основі[69]



1. На результат операційної діяльності віднесено :

- А) Собівартість реалізації
- Б) Адміністративні витрат
- В) Витрати на збут
- Г) Доходи від реалізації
- Д) Інший операційний дохід

2. Відображено податок на прибуток

3. Визначено:

- А) Нерозподілений прибуток
- Б) Непокритий збиток

Рис. 2.16. Модель обліку фінансового результату

*Примітка: складено автором на основі [69]*

Слід правильно відокремлювати доходи і витрати підприємства, які матимуть безпосередній вплив на величину фінансового результату в кінці періоду.

О.М. Єремян [29] запропонувала зміни методики формування і відображення в бухгалтерському обліку фінансових результатів за видами

діяльності з урахуванням корегування рахунку 79 «Фінансові результати» і запровадження нових субрахунків: 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат від іншої операційної діяльності», 793 «Результат від фінансової діяльності», 794 «Результат від інвестиційної діяльності», 795 «Результат надзвичайних подій».

Для чіткого розмежування фінансових результатів за видами діяльності О.І. Олійничук [64] обґрунтувала зміни в організації та методиці їх обліку, та запропонувала введення аналітичних рахунків 7911 «Результат основної діяльності» та 7912 «Результат іншої операційної діяльності» до рахунку 791 «Результат операційної діяльності». Відповідно, впровадження запропонованих пропозицій трансформує структуру форми Звіту про фінансові результати.

Для вдосконалення бухгалтерського обліку формування фінансових результатів та розподілу прибутку В.І. Кузь [42] пропонує змінити назву рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» на «Нерозподілений (невикористаний) прибуток (непокритий збиток)» та субрахунку 441 «Прибуток нерозподілений» на «Прибуток нерозподілений (невикористаний)», що сприятиме узгодженню назв рахунків з змістом об'єктів та процесів, які на них обліковуються.

З метою покращення та удосконалення системи обліку фінансових результатів ТОВ «Елеюс», вважаємо доцільним ввести до 7 та 9 класу рахунків бухгалтерського обліку спеціальні до них субрахунки за певними групами товарів. Це дасть змогу більш детально, прозоро та точно відобразити показники чистого прибутку підприємства та здійснювати їх аналіз, а також буде слугувати джерелом для аналізу рентабельності кожного виду продукції, товарів, робіт послуг. Надалі це дасть змогу чисто та якісно розраховувати масу чистого прибутку від кожного виду продукції, товарів, робіт та послуг.

Таким чином, розмір прибутків або збитків господарської діяльності підприємства є найважливішим підсумковим показником і потребує чіткого відображення в формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

## Висновки до розділу 2

1. Однією з найскладніших та найважливіших ділянок обліку операцій з реалізації є процес документування. Від нього залежить визнання доходів, дебіторської заборгованості, витрат та їх відображення у звітності. Вдосконалення облікової документації і документообігу, на наш погляд, має здійснюватися в таких напрямках:

- підвищення оперативності оформлення та обробки інформації щодо процесу реалізації товарів забезпечення економії витрат ресурсів та праці на документування й оброблення документів за допомогою впровадження системи електронного документообігу;
- збільшення рівня об'єктивності аналітичної інформації, яка знаходиться в первинних документах ;

2. Розглянуто методику обліку процесу реалізації на ТОВ «Елеюс». Облік процесу реалізації здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У зв'язку з розвитком технологій виникає необхідність вдосконалення обліку реалізації товарів на торговельних підприємствах. Запропоновано шляхи вдосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат та витрат на збут.

3. Основним показником результату фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат, прибуток або збиток, що характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Достовірний облік фінансових результатів господарювання є одним з найважливіших показників життєдіяльності підприємства в цілому. В ході дослідження було запропоновано підхід до удосконалення плану рахунків досліджуваного підприємства, реалізація якого дозволить швидше та більш якісно відстежувати всі витрати та доходи підприємства окремо за кожним видом готової продукції ( товарів, робіт, послуг), що слугуватимуть підґрунтям для прийняття ефективних управлінських рішень.

4. Отже, достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій і податковій звітності інформації про процес реалізації, податкові зобов'язання і податковий кредит у частині податку на додану вартість по розрахунках з покупцями та замовниками, фінансові результати повинно відповідати вимогам чинного законодавства, тобто Розділам 3 «Оподаткування прибутку підприємств» та 5 «Податок на додану вартість» Податкового кодексу у разі визначення першої і другої події здійснення господарської операції, а також Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ТА КОНТРОЛЬ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

#### 3.1. Аналіз процесу реалізації на ТОВ «Елеюс»

Економічний аналіз - це вивчення економіки і господарської діяльності підприємств. Основною метою аналізу економіки є вивчення об'єктивно діючих економічних законів з метою свідомого використання їх на практиці: при визначенні найбільш раціональних шляхів розвитку, оптимальних темпів і пропорцій, максимізації ефективності виробництва. Предметом економічного аналізу підприємств є їх господарська діяльність, що відображається в різних джерелах інформації [88].

Відмінність господарських функцій, що виконуються підприємствами і організаціями, обумовлює і різницю в об'єктах економічного аналізу. Торговельні підприємства і організації аналізують товарооборот, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, прибуток, рентабельність, дебіторська і кредиторська заборгованість.

Реалізація продукції - важлива завершальна стадія кругообігу коштів підприємства. Реалізованою вважається продукція, за яку надійшли кошти від покупця на рахунок продавця. Метою аналізу процесу реалізації є збільшення обсягів реалізації продукції шляхом розширення частки ринку й отримання максимального прибутку. Основні завдання аналізу процесу реалізації представлені на рис. 3.1.

Оцінка виконання планових завдань з реалізації, вивчення динаміки обсягу реалізації продукції проводиться за показником виторгу від реалізації продукції.

Аналіз реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) проводиться в кілька етапів (рис.3.2.).



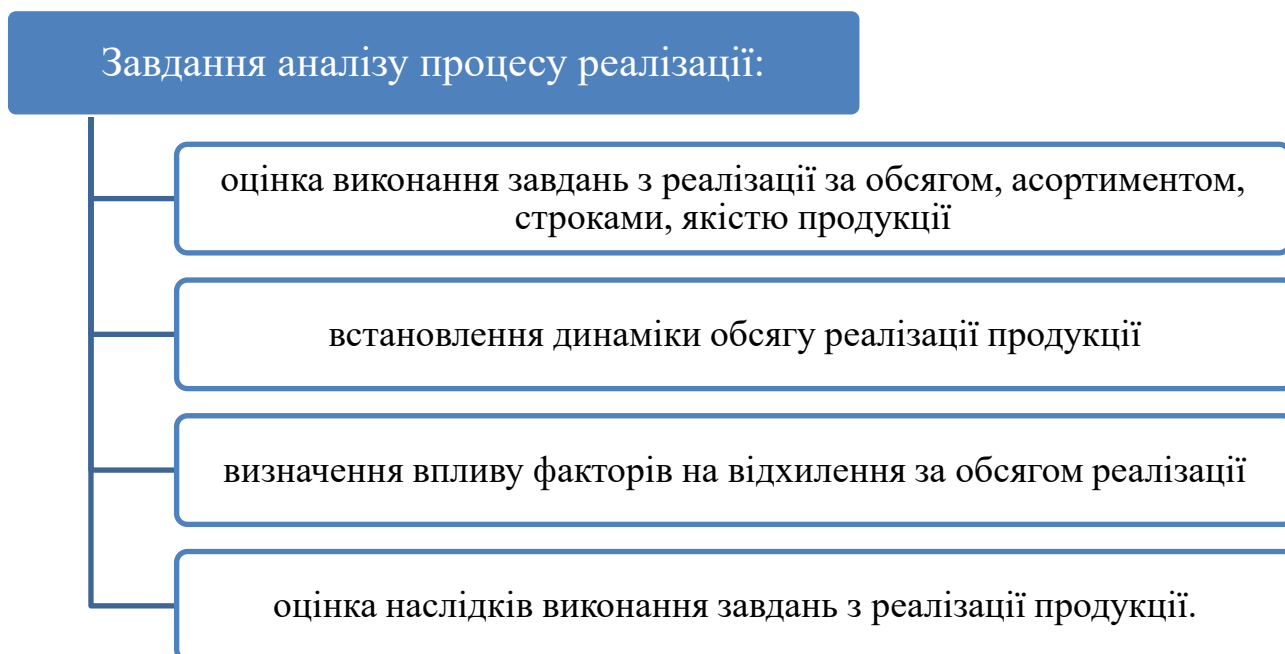


Рис.3.1. Основні завдання аналізу процесу реалізації на підприємстві  
Примітка: складено автором на основі[88]

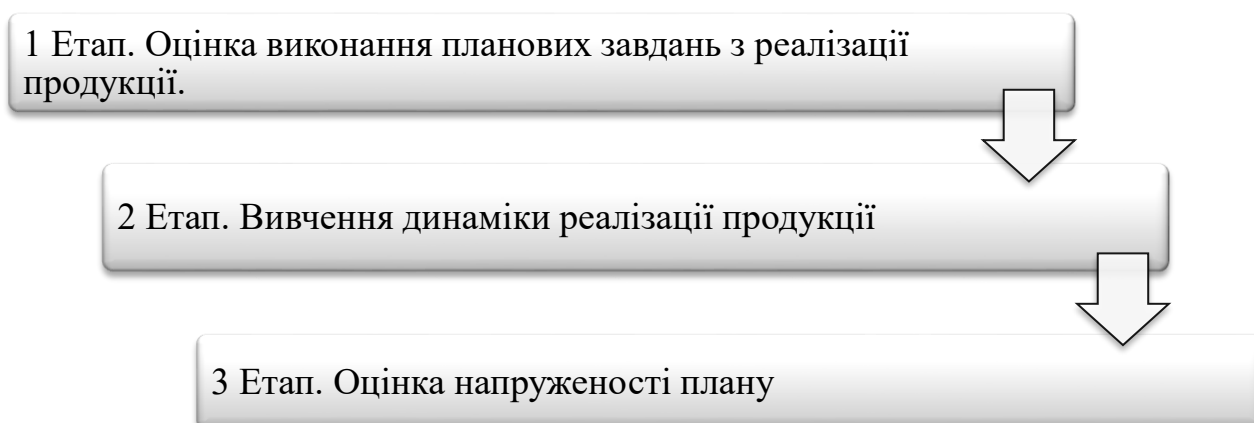


Рис.3.2. Етапи аналізу реалізації продукції, товарів, робіт, послуг  
Примітка: складено автором на основі[88]

Спочатку оцінюють виконання запланованих цілей продажу продукції. Для цього порівнюються фактичні показники чистого доходу від реалізації із запланованою ціллю, розраховуються абсолютні відхилення та відсоток виконання плану.

На наступному етапі аналізу досліджується динаміка продажу продукції. Фактичні показники чистого доходу від реалізації продукції звітного періоду

порівнюються з аналогічними показниками відповідних попередніх періодів і визначають темпи приросту, темпи зростання та абсолютний приріст обсягу реалізації. Щоб оцінити інтенсивність плану, порівнюють фактичні темпи зростання обсягу реалізації із запланованими.

На відхилення за обсягом реалізації продукції впливає низка факторів (табл.3.1.) [97]:

Таблиця 3.1.

Фактори, які впливають на обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

<b>I. Група виробничих факторів</b>
Рівень виконання плану виробництва товарної продукції Якість продукції Асортиментно-структурні зрушення у випуску продукції Ритмічність випуску продукції
<b>II. Фактори, пов'язані з роботою відділу збуту і складів</b>
Рівень забезпеченості кадрами, устаткуванням і відповідними складськими приміщеннями Загальний рівень організації роботи з маркетингу (в т.ч. її ритмічність) Величина портфеля замовлень Стан і комплектність залишків готової продукції на складі Забезпеченість тарою та упаковкою Наявність договорів на поставку і дотримання їх умов при відвантаженні продукції покупцям Дотримання умов співпраці з транспортними установами
<b>III. Фактори, пов'язані з транспортуванням продукції</b>
Відповідність кількості і видів транспортних засобів потребам підприємства (зроблених замовлень і договірних домовленостей) Ритмічність подачі транспортних засобів Придатність наданих транспортних засобів для завантаження відповідних видів продукції Дотримання термінів перевезень та інших договірних умов
<b>IV. Фактори, пов'язані з роботою фінансового та інших підрозділів підприємства</b>
Вибір форм розрахунків з покупцями Своєчасність і якість оформлення платіжних документів, стан контролю за їх сплатою Вивчення платоспроможної здатності покупців і можливих форм співпраці з ними Своєчасність та якість оформлення санкцій за порушення зобов'язань щодо сплати боргів покупцями та іншими установами
<b>V. Інші фактори</b>
Терміни документообігу, якість опрацювання документів в установах банку Зміна цін і кон'юнктури ринку, рішення арбітражних судів щодо позовів Зміни митних правил і загального законодавства тощо

Для вивчення впливу окремих факторів на відхилення за обсягом реалізації продукції необхідно насамперед розглянути обсяг реалізованої товарної продукції за планом та звітом та вивчити її динаміку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Аналіз обсягу реалізованої товарної продукції на товаристві за 2018-2019 рр.

Оцінка виконання планових завдань з реалізації продукції									
№ п/п	Показник	За планом, тис.грн.		Фактично, тис.грн.		Відхилення від плану (+, -), тис.грн.		% виконання плану	
		2018	2019	2018	2019	2018	2019	2018	2019
1.	Обсяг реалізованої прод. (тис.грн)	90500	120150	131823,3	116465,9	+31323,3	-3684,1	+123,76	-96,93
Вивчення динаміки реалізації продукції									
Рік	Обсяг реалізованої прод. (тис.грн)	Абсолютний приріст, тис. грн.		Темп зростання,%		Темп приросту,%		Абсолютне значення 1% приросту (зниження), тис. грн.	
		Базис.	Ланц.	Базис.	Ланц.	Базис.	Ланц.	Базис.	Ланц.
2017	38893,1	-	-	-	-	-	-	-	-
2018	131823,3	+92930,2	+92930,2	+338,9	+338,9	238,9	238,9	388,9	388,9
2019	116465,9	+77572,8	-15357,4	+299,4	-88,3	+199,4	-11,7	389	1312,6

Примітка: виконано на даних звіту про фінансові результати підприємства

Визначимо середній абсолютний приріст ряду:

$$\Delta = \frac{(131823,3 - 38893,1) + (116465,9 - 131823,3)}{2} = \frac{92930,2 - 15357,4}{2} = 38786,4 \text{ тис. грн.}$$

Таким чином, в результаті проведеного аналізу можемо побачити, що план реалізації продукції в 2018 році був перевиконаний на 23,76 %, а в 2019 р., навпаки, недовиконаний на 3,07%. Для виявлення недовиконання плану необхідно проводити оперативний аналіз обсягу реалізованих товарів на основі даних про фактичний і плановий продаж продукції за об'ємом і асортиментом за день, наростаючим підсумком з початку місяця.

Вивчення динаміки обсягу реалізованої продукції свідчить про уповільнення темпів зростання продаж. Це в свою чергу вказує на збільшення залишків товарів на складі, що може негативно позначитися на результатах фінансово-господарської діяльності, оскільки призведе до уповільнення оборотності.

Оскільки від величини фінансового результату залежить можливість подальшого розвитку підприємства (розширення виробництва, оновлення його основних фондів, запровадження нових прогресивних технологій і т. д.) та створення відповідного запасу фінансової стійкості на ринку, який дає підприємству змогу оперативно реагувати на зміни у ринковому середовищі, то питання зниження собівартості та водночас підвищення прибутковості набувають особливої актуальності в сучасний період ринкових реформ та економічних перетворень [94].

Джерела інформації для проведення аналізу фінансових результатів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і рентабельності відображені на рис.3.3.:



Рис.3.3. Джерела інформації для проведення аналізу фінансових результатів

*Примітка: складено автором на основі[95]*

Основним інформаційним джерелом для аналізу формування, структури та динаміки показників фінансових результатів є форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», а для суб'єктів малого підприємництва - форма № 2-м (2-мс) «Звіт про фінансові результати».

Щоб зробити висновок про рівень ефективності господарської діяльності суб'єктів малого підприємництва, отриманий прибуток необхідно зіставити з вкладеним капіталом, використаними ресурсами або здійсненими витратами. Для цього обчислюють відносні показники ефективності: рентабельність та окупність.

Рентабельність - це відносний рівень прибутковості бізнесу, що характеризує відношення отриманого ефекту (прибутку) до наявних або використаних ресурсів [9, с. 170-171]:

$$P = (П/В (К,Р)) * 100 \quad (3.1)$$

де P - рентабельність, %;

П - прибуток;

В (К, Р) - витрати (капітал, ресурси).

Рентабельність показує, скільки копійок прибутку одержано на 1 грн. здійснених витрат (вкладеного капіталу, використаних ресурсів). Рентабельність вимірюється за допомогою системи відносних показників, які характеризують ефективність роботи суб'єкта малого підприємництва в цілому, його структурних підрозділів, прибутковість різних видів діяльності, вигідність виробництва окремих видів продукції. Залежно від мети аналізу показники рентабельності та окупності діяльності суб'єктів малого підприємництва доцільно об'єднати у такі групи:

- показники, що базуються на витратному підході;
- показники, що базуються на дохідному підході;
- показники, в основі яких ресурсний підхід.

Для аналізу рентабельності продукції розглянемо показники, що базуються на витратному і дохідному підході (табл.3.3).

Витратні показники рентабельності характеризують прибутковість здійснених витрат (виробничих, операційних, інвестиційних тощо). Для їх розрахунку використовуються показники прибутку від реалізації окремих видів продукції, валового прибутку, прибутку від окремих видів діяльності, а також чистого прибутку, що співвідносяться із повною собівартістю одиниці

продукції, собівартістю реалізованої продукції, загальною сумою витрат за видами діяльності тощо.

Дохідні показники рентабельності розраховують як відношення прибутку від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) до чистого доходу. Вони характеризують ефективність комерційної діяльності та відображають, яку суму прибутку отримує підприємство з кожної гривні продажу. Рентабельність реалізації розраховується за окремими видами продукції, видами діяльності та в цілому по підприємству[95].

Таблиця 3.3.

## Показники рентабельності та окупності суб'єкті малого підприємництва

Показник	Економічний зміст	Порядок розрахунку за даними форм №1-м, 2-м (рядки,графи)
<b>Показники рентабельності та окупності витрат (витратні показники)</b>		
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	$\frac{\text{Валовий: прибуток (збиток)}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } (2000 - 2050) \times 100}{\text{ ) } \times 100 \Phi}$
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	$\frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)}}{\text{Операційні витрати}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } (2000 + 2120 - 2050 - 2180) \times 100}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2050 + 2180}$
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	$\frac{\text{Фінансовий результат до оподаткування}}{\text{Витрати господарської діяльності}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2290 \times 100}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2285}$
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	$\frac{\text{Чистий прибуток (збиток)}}{\text{Витрати господарської діяльності}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2350 \times 100}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2285}$
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	$\frac{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2000}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2050}$
Коефіцієнт окупності операційних витрат	$\frac{\text{Операційний дохід}}{\text{Операційні витрати}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2000 + 2120}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2050 + 2180}$
<b>Показники рентабельності реалізованої продукції (дохідні показники)</b>		
Рентабельність (збитковість) продажу, %	$\frac{\text{Валовий: прибуток (збиток)}}{\text{Чистий дохід від реалізації продукції}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } (2000 - 2050) \times 100}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2000}$
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності, %	$\frac{\text{Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток (збиток)}}{\text{Операційний дохід}}$	$\frac{\Phi. \text{ № 2 – м: } (2000 + 2120 - 2050 - 2180) \times 100}{\Phi. \text{ № 2 – м: } 2000 + 2120}$

Здійсимо розрахунок рентабельності на основі показників звітності ТОВ «Елеюс» (табл.3.4.)

Таблиця 3.4.

## Розрахунок показників рентабельності ТОВ «Елеюс»

Показник	Розрахунок			Відхилення 2017-2019рр. (+,-)
	2017р.	2018р.	2019р.	
<b>Показники рентабельності та окупності витрат (витратні показники)</b>				
Рентабельність (збитковість) виробничих витрат, %	29,86	33,9	36,52	+6,66
Рентабельність (збитковість) операційних витрат, %	13,8	6,19	4,06	-9,74
Загальна рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	13,8	6,19	4,23	-9,57
Чиста рентабельність (збитковість) витрат господарської діяльності, %	11,32	0,5	3,47	-7,85
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,3	1,3	1,37	+0,07
Коефіцієнт окупності операційних витрат	1,14	1,06	1,04	-0,1
<b>Показники рентабельності реалізованої продукції (дохідні показники)</b>				
Рентабельність (збитковість) продажу, %	22,96	25,32	26,75	+3,79
Рентабельність (збитковість) доходу від операційної діяльності, %	12,3	5,83	4,06	-8,24

*Примітка: виконано на даних звіту про фінансові результати підприємства*

За аналізований період більшість показників рентабельності та окупності витрат на ТОВ «Елеюс» мають негативну динаміку. Рентабельність виробничих витрат зросла на 6,66; рентабельність операційних витрат знизилась на 9,74; загальна рентабельність витрат господарської діяльності зменшилась на 9,57; чиста рентабельність витрат господарської діяльності – на 7,85; коефіцієнт окупності виробничих витрат зростає, що є позитивною ознакою у процесі реалізації, однак коефіцієнт окупності операційних витрат має тенденцію на спад, що в свою чергу говорить, про зростання операційних витрат підприємства.

На підставі проведеного аналізу показників рентабельності реалізованої продукції, відмітимо, що рентабельність продажу зростає на 3,79. Це свідчить про збільшення розміру прибутку на 1 грн. реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Зменшення цього показника означає падіння попиту на продукцію підприємства, і, як наслідок, - зниження рентабельності продаж.

При аналізі показників рентабельності продукції оцінюють їх рівень, динаміку та вплив факторів на зміну рентабельності, виявляють резерви її підвищення. Одним із завдань, яке вирішують у процесі аналізу рентабельності продукції, є дослідження впливу відповідних факторів на зміну цього показника.

На прикладі слід розглянути вплив фактора зміни чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції на показник валової рентабельності продукції за 2018-2019рр. Дані, які використовуються при аналізі, наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Аналіз динаміки рентабельності продукції  
за валовим прибутком ТОВ «Елеюс»

Показник	2018р.	2019р.	Відхилення	
			Абсолютне (+,-)	Відносне, %
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	131823,3	116465,9	-15357,4	-13,19
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	98447,8	85313,1	-13134,7	-13,34
Валовий прибуток, тис. грн.	33375,5	31152,8	-2222,7	-6,66
Валова рентабельність продукції, %	25,32	26,75	+1,43	-

*Примітка: виконано на даних звіту про фінансові результати підприємства*

Для розрахунку зміни валової рентабельності продукції внаслідок зміни чистого доходу від реалізації продукції і собівартості реалізованої продукції застосуємо спосіб ланцюгових підстановок (табл.3.6.)



Таблиця 3.6

## Факторний аналіз валової рентабельності продукції

Підста новки	Взаємодіючі фактори		Результативний показник	Вплив фактора
	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.		
0	131823,3	98447,8	25,32	-
1	116465,9	98447,8	15,47	-9,85
2	116465,9	85313,1	26,75	+11,28

Отже, валова рентабельність продукції зросла на 1,43 % передусім за рахунок зменшення собівартості реалізованої продукції та суми чистого доходу (виручки) від реалізації продукції на 13134,7 тис. грн. і 15357,4 тис. грн. відповідно. Вплив фактора - чистий дохід від реалізації на результативний показник становив -9,85 %. Це означає, що завдяки зниженню доходу від реалізації продукції (при незмінній собівартості реалізованої продукції) валова рентабельність продукції могла б зменшитись у 0,61 рази. Водночас зниження собівартості реалізованої продукції призвело до зростання валової рентабельності продукції у 0,57 рази. Таким чином, резервом підвищення рентабельності продукції буде виступати собівартість реалізованої продукції.

Наслідком неплатоспроможності більшості вітчизняних підприємств стало катастрофічне зростання їхньої дебіторської заборгованості, що безпосередньо призводить до виникнення кредиторської заборгованості. Система управління дебіторською заборгованістю є частиною загальної політики управління оборотним капіталом компанії та маркетингової політики, яка спрямована на збільшення продажів, оптимізацію розміру цього боргу та забезпечення їх своєчасної оплати [18, с. 25].

Розмір дебіторської заборгованості залежить від розмірів продаж, умов розрахунку з покупцями та замовника (передоплати, наступної оплати), періоду відстрочки платежу, платіжної дисципліни покупців, організації контролю за станом дебіторської роботи і претензійної роботи на підприємстві.

Різке зростання дебіторської заборгованості та її частки в оборотних активах може свідчити про необдуману кредитну політику компанії щодо покупців або збільшення обсягу продажів, або про неплатоспроможність і банкрутство деяких покупців (рис.3.4.).

Зменшення дебіторської заборгованості оцінюється позитивно, якщо це пов'язано зі скороченням строку її погашення. Якщо дебіторська заборгованість зменшується через скорочення відвантаженої продукції, то це свідчить про зниження ділової активності підприємства.

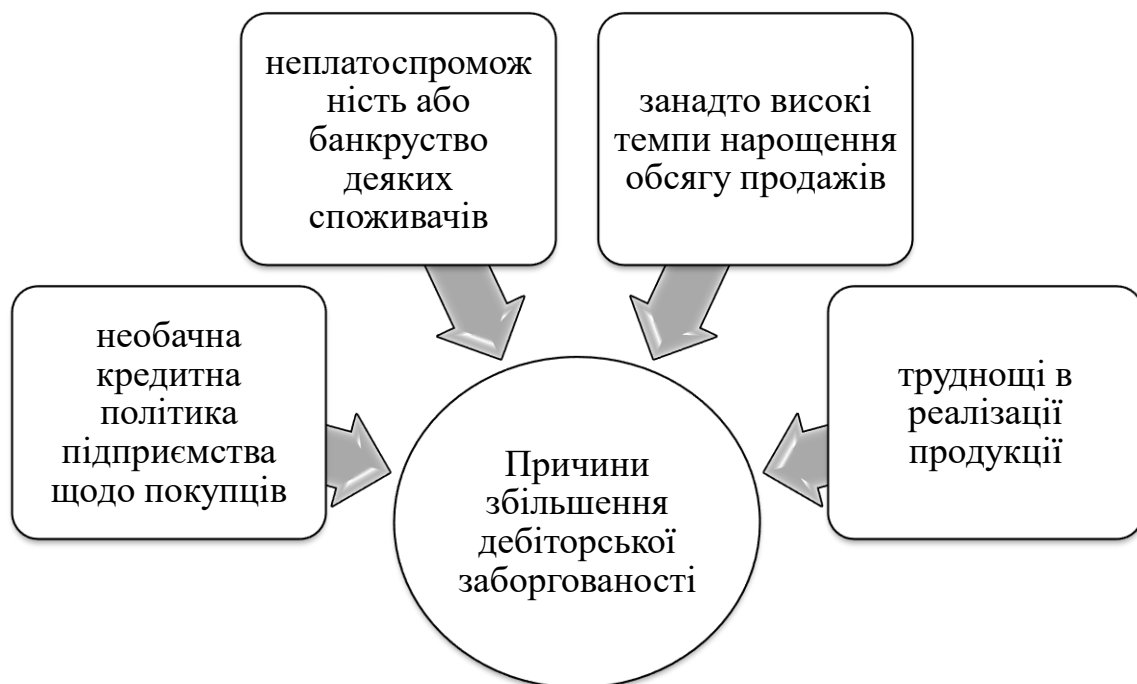


Рис.3.4. Причини збільшення статей дебіторської заборгованості

*Примітка: складено автором на основі[8]*

Зростання дебіторської заборгованості не завжди оцінюється негативно, а зменшення - позитивно. Потрібно розрізняти нормальну і прострочену дебіторську заборгованість. Наявність простроченої створює фінансові труднощі, оскільки підприємство буде відчувати нестачу фінансових ресурсів для придбання товарів, виплат зарплати. Крім того заморожування коштів у дебіторській заборгованості призводить до сповільнення оборотності капіталу. Прострочена дебіторська заборгованість може означати також збільшення ризику непогашення боргів і зменшення прибутку. Тому кожен суб'єкт

підприємницької діяльності зацікавлений у скороченні термінів погашення належних йому платежів.

Доцільність проведення аналізу дебіторської заборгованості за строками утворення полягає у тому, що тривалі неплатежі відволікають засоби з господарського обороту.

У процесі аналізу потрібно вивчати, перш за все, динаміку дебіторської заборгованості. Упродовж аналізованого періоду на ТОВ «Елеюс» здійснювались операції, за якими виникла дебіторська заборгованість (табл.3.7.)

Таблиця 3.7.

Аналіз динаміки дебіторської заборгованості ТОВ «Елеюс»  
за 2017-2019рр.

Показник	Роки, тис. грн..			Абсолютне відхилення 2019 р. до 2017 р.	Темп зростання, 2019 р. до 2017 р.
	2017	2018	2019		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	14441,3	15472,4	18400,6	+3959,3	+127,41
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	-	422,7	1353,87	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	620,1	2014,3	717	+97	+115,63

*Примітка: виконано на даних балансу підприємства*

Аналіз динаміки дебіторської заборгованості ТОВ «Елеюс» за 2017-2019рр. засвідчив, що прослідковується ріст дебіторської заборгованості протягом досліджуваного періоду. Якщо зіставити дебіторську заборгованість, яка склалася у 2017 р., із дебіторською заборгованістю 2019 року, то спостерігається зростання цього показника на 5410 тис. грн. або на 35,92%. Прослідковуючи зростання дебіторської заборгованості, можна відмітити, що стаття «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи послуги» має найбільшу питому вагу в загальній сумі дебіторської заборгованості (рис.3.5.).

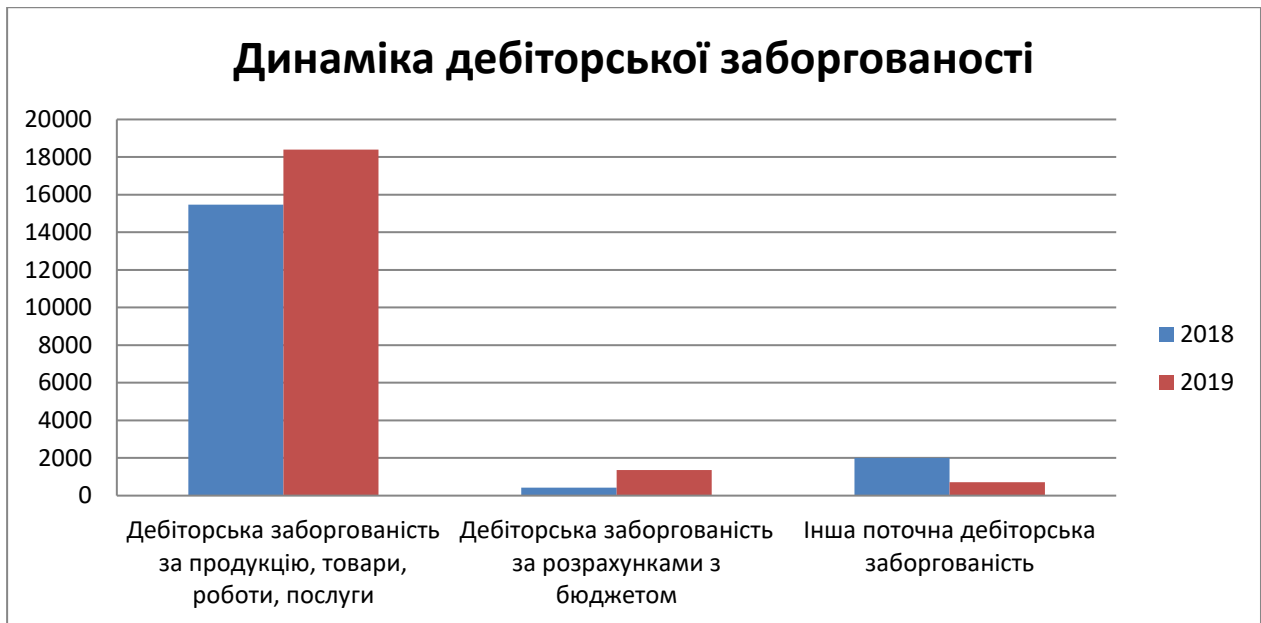


Рис.3.5. Динаміка дебіторської заборгованості ТОВ «Елеюс» за 2018-2019 рр.

*Примітка: виконано на даних балансу підприємства*

Ми пропонуємо доповнити аналіз та методи зменшення дебіторської заборгованості компанії, порівнявши її з кредиторською. Для стабільного фінансового становища за інших рівних умов оптимальний розмір цього коефіцієнта повинен дорівнювати одиниці. Ця вимога зумовлена тим, що неефективно компенсувати кошти, вилучені на дебіторській заборгованості за рахунок власних коштів. Ризик втрати ліквідності погіршує платоспроможність підприємств, оскільки зростання дебіторської заборгованості перевищує темпи приросту чистого доходу від реалізації продукції підприємств. Фінансовим службам підприємства варто постійно стежити за співвідношенням дебіторської та кредиторської заборгованості, оскільки значне перевищення дебіторської заборгованості загрожує фінансовій стійкості підприємства і вимагає залучення додаткових коштів, а перевищення кредиторської заборгованості може призвести до неплатоспроможності підприємства.

Комплексну аналітичну оцінку дебіторської та кредиторської заборгованості варто проводити за системою показників, наведених у табл. 3.8 [18].

У відповідності до наведених показників проведемо комплексну оцінку дебіторської та кредиторської заборгованості на ТОВ «Елеюс» (табл.3.9.)

Таблиця 3.8.

## Показники комплексної оцінки дебіторської та кредиторської заборгованості

№ п/п	Показник	Розрахунок
1	Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	$\frac{\text{Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)}}{\text{Середньорічну величину поточної дебіторської заборгованості}}$
2	Тривалість одного обороту (середній період повернення) поточної дебіторської заборгованості, днів	$\frac{360}{\text{коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості}}$
3	Питома вага поточної дебіторської заборгованості в капіталі, %	$\frac{\text{Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості}}{\text{Середньорічну вартість капіталу}} \times 100$
4	Питома вага поточної дебіторської заборгованості в оборотних активах, %	$\frac{\text{Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості}}{\text{Середньорічну вартість оборотних активів}} \times 100$
5	Відношення поточної дебіторської заборгованості до кредиторської, %	$\frac{\text{Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості}}{\text{Середньорічна величина кредиторської заборгованості}} \times 100$
6	Відношення поточної дебіторської заборгованості до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), %	$\frac{\text{Середньорічна величина поточної дебіторської заборгованості}}{\text{Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)}} \times 100$

Таблиця 3.9.

## Показники комплексної оцінки дебіторської та кредиторської заборгованості

№ п/п	Показник	Розрахунок			Відхилення (+,-)	
		2017	2018	2019	2018	2019
1	Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості	2,58	8	6,07	5,42	-1,93
2	Тривалість одного обороту (середній період повернення) поточної дебіторської заборгованості, днів	140	45	59	-95	14
3	Питома вага поточної дебіторської заборгованості в капіталі, %	3,63	55,55	55,48	51,92	-0,07
4	Питома вага поточної дебіторської заборгованості в оборотних активах, %	52,44	56,94	57,06	4,5	-2,88
5	Відношення поточної дебіторської заборгованості до кредиторської	0,59	0,73	0,88	+0,14	+0,15
6	Відношення поточної дебіторської заборгованості до чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), %	38,73	12,49	16,48	-26,24	3,99

За результатами фінансової звітності за 3 роки проведено аналіз дебіторської заборгованості ТОВ «Елеюс». Коефіцієнт обертання поточної дебіторської заборгованості в порівнянні з 2017 р. зростає, і в 2019 р. показник становить 6,07. У середньому коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості для багатьох галузей повинен становити 12. На товаристві протягом трьох років даний показник не досягну цієї межі. Це свідчить про те, що дебітори відволікають фінансові ресурси підприємства. Проте в динаміці можна побачити, що коефіцієнт зростає.

Період повернення дебіторської заборгованості для підприємств має бути до 30 днів. За досліджений період не вдалося досягнути такого результату. Але все ж наближений показник до норм прослідковувався у 2018 році, його зменшення говорить, що клієнти відволікають фінансові ресурси компанії на менший термін.

Аналізуючи динаміку частки дебіторської заборгованості в капіталі, виявлено її зростання, що свідчить про низьку мобільність поточних активів.

Співвідношення поточної дебіторської та кредиторської заборгованості дає можливість оцінити здатність підприємства розраховуватись з кредиторами за рахунок дебіторів протягом 1 року, тому і нормативне значення становить 1. В 2017 року показник становив 0,59, що вказує на значні обсяги дебіторської заборгованості, по відношенню до кредиторської заборгованості. За досліджуваний період показник має тенденцію до зростання, це може свідчити про зниження фінансової стійкості підприємства.

Проведений аналіз реалізації продукції, рентабельності витрат та продаж, дебіторської та кредиторської заборгованості ТОВ «Елеюс» дає можливість стверджувати, що підприємство нарощує свою активність на ринку, збільшує обороти товарних запасів і як результат доходи від реалізації. Стан управління дебіторською заборгованістю та операційними витратами на товаристві знаходиться на незадовільному рівні. За цих умов підприємству варто переглянути укладені контракти з покупцями та розсортувати їх за рівнем довіри, періодично проводити аналіз простроченої дебіторської заборгованості,

виділити найбільш ризикові договори і посилити з ними роботу щодо стягнення зобов'язань, списати безнадійну дебіторську заборгованість на фінансові результати та надалі ретельно вивчати партнерів по бізнесу, створювати резерв сумнівних боргів на підприємстві (рис. 3.6).

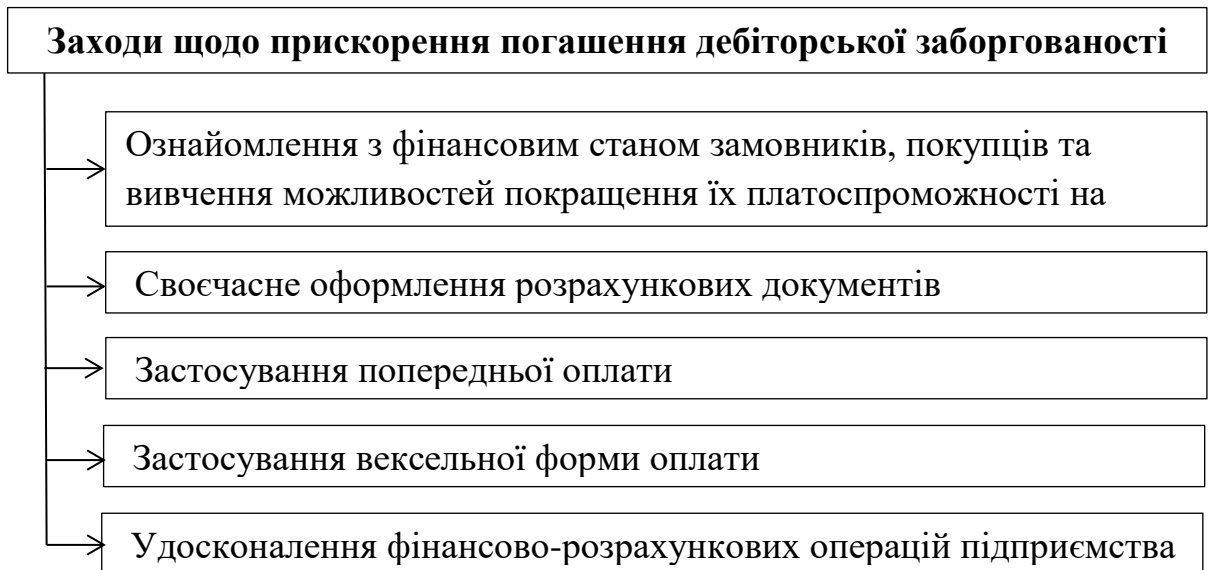


Рис.3.6. Заходи щодо прискорення погашення дебіторської заборгованості

Отже, ефективна діяльність підприємства, а саме у процесі реалізації залежить від аналізу обсягів реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), обсягів дебіторської заборгованості та безпосереднього ефекту отримання прибутку. Однак її не можна ототожнювати з абсолютною сумою отриманого прибутку.

### **3.2 Контроль як один із шляхів підвищення ефективності процесу реалізації.**

Сучасний етап розвитку підприємницьких структур відбувається в умовах загострення конкуренції та характеризується активізацією зовнішньоекономічної діяльності, пошуком дієвих форм, методів та технологій управління, зростанням вимог споживачі, необхідністю побудови якісної системи інформаційного забезпечення. У таких умовах суб'єктам господарської діяльності досить складно підтримувати бажаний рівень фінансової

результативності, платоспроможності, ліквідності та ділової активності, тобто забезпечувати відповідну фінансову стабільність.

В Україні спостерігається тенденція до зростання кількості збиткових підприємств. Низька ефективність функціонування значної кількості вітчизняних підприємств зумовлена не лише об'єктивними причинами (трансформаційними процесами, реформуванням власності), але й суттєвими прорахунками у сферу менеджменту, що формує необхідність пошуку прогресивних способів та прийомів управління, котрі змогли б забезпечити грамотне акумулювання та розміщення капіталу, цільовий розподіл ресурсів, запобігання необґрунтованому зростанню витрат, покращення ситуації з платоспроможністю та вплинути на структуру балансу. З цими проблемами підприємцям допомагає справлятися реалізації продукції. Вона являється одним із засобів досягнення поставлених цілей підприємства і завершальним етапом виявлення смаків і переваг покупців.

На даному етапі функціонування ринкової економіки кожне підприємство повинно забезпечувати необхідний рівень фінансових ресурсів, завдяки яким воно мало б здатність утримувати своїх постійних ділових партнерів та найманих працівників, а також здійснювати свої функції перед державою. Для досягнення стабільності фінансового стану підприємство має завжди одержувати максимальний прибуток за мінімальних витрат, дотримуючись розрахунків комерційним шляхом. Ця умова відіграє важливу роль в оцінці фінансових результатів підприємства.

Відповідно, існує потреба у планомірному проведенні внутрішнього контролю на підприємстві, за допомогою якої можна визначити ймовірні порушення, помилки та відхилення від норм, що суттєво можуть викривити результати фінансової звітності. Саме керівництво несе відповідальність за функціонування належної системи контролю. Через це керівник підприємства повинен створити потужну систему внутрішнього контролю, здатну забезпечити об'єктивне відображення фінансового стану підприємства.



Зауважуємо, що внутрішньому контролю підлягають всі ділянки обліку підприємства.

У ході господарської діяльності ТОВ «Елеюс» реалізує матеріальні цінності. На цьому етапі виникає дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями та замовниками, яка займає основну долю оборотних активів підприємства.

Отже, з'являється необхідність у конкретній організації та визначення особливостей внутрішнього контролю не тільки розрахунків з покупцями та замовниками, а й контроль за реалізацією товарів.

Організація системи внутрішнього контролю готової продукції та розрахунків з покупцями та замовниками є одним з важливих процесів функціонування кожного підприємства. Зазначимо, що дефініція поняття «внутрішній контроль» зустрічається як в науково-економічній літературі, так і в нормативно-законодавчій базі (табл.3.10).

Таблиця 3.10.

Визначення сутності поняття «внутрішній контроль» різними джерелами

№ з/п	Джерело/автор	Визначення
1	2	3
1.	МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» [52]	«є процесом, який визначається і на який впливають особи наділені вповноваженими управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів і нормативних актів.»
2.	Ф.Ф. Бутинець [2]	«це контроль здійснюваний органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією тощо)»
3.	Є.В. Калюга [35]	« це система безупинного спостереження за ефективністю використання активів і зобов'язань підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Внутрішньогосподарський контроль є складовою частиною ринкового механізму, одним із прийомів перевірки виконання прийнятих рішень, найважливішою функцією управління економікою.»
4.	М.М. Коцупатрий [40]	« є системою безупинного спостереження за ефективністю використання майна суб'єкта, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереження грошових коштів.»

## Продовження таблиці 3.10

1	2	3
5.	Н.І. Дорош [28]	« це процес, розроблений з метою досягнення поставлених завдань підприємства; розпочинається з верхівки підприємства – ради директорів та менеджерів, які створюють і зміцнюють структуру і характер здійснюваних контрольних заходів в організації; прямо чи опосередковано включає в себе всіх працівників підприємства; стосується всіх видів діяльності підприємства, починаючи з функціональних ланок, таких як маркетинг та операційні підрозділи, до взаємовідносин з іншими підприємствами.»
6.	Г.В. Яворова [105]	« це система безупинного спостереження за ефективністю використання майна, господарюючого суб'єкта, законністю та доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей.»

Запорукою успіху кожного підприємства є правильна організація ефективно діючої системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Під системою внутрішнього контролю розуміють систему елементів, принципів та процедур контролю, які створені для функціонування підприємства і служать для реалізації його функцій.

Внутрішній контроль - це незалежний контроль з боку власників, управлінського персоналу підприємства або особи, уповноваженої обов'язками та функціями перевіряючого з метою недопущення фактів порушення законності, нераціонального використання та перевитрат виробничих ресурсів, невиконання передбачених виробничо-господарських планів діяльності і розвитку підприємства.

З одного боку, особливістю системи внутрішнього контролю є розпізнавати ризики, а з іншого - через відповідні процедури і методи - обмежити їх величину. Для того, щоб така система контролю не була слабкою і була систематизована виникає необхідність у використанні етапів внутрішнього контролю [10].

На думку автора В.С. Непочатової [62] існує декілька етапів проведення внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та замовниками (рис.3.7).



Рис.3.7. Етапи проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками [62]

Контроль розрахунків з покупцями та замовниками починається з перевірки виконання зобов'язань за договорами з реалізації товарів. Спираючись на це було сформовано етапи проведення внутрішнього контролю реалізації товарів на ТОВ «Елеюс» (рис.3.8.).

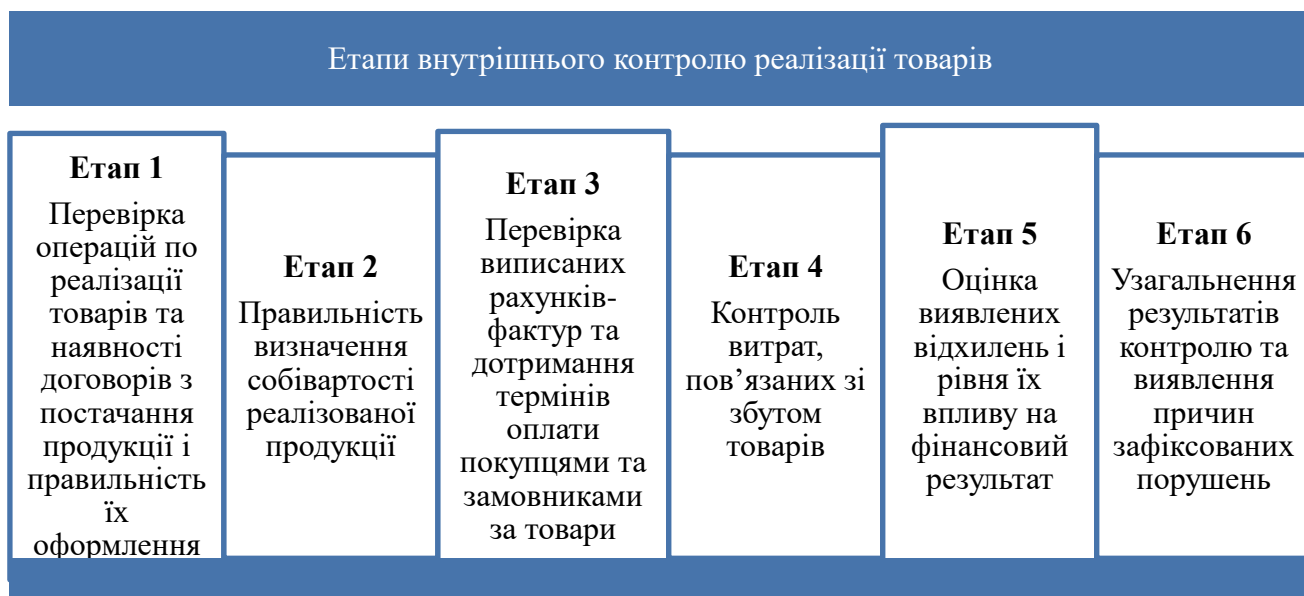


Рис.3.8. Етапи внутрішнього контролю реалізації товарів

Ця послідовність дає змогу визначити перелік етапів внутрішнього контролю реалізації товарів. Для кожної ділянки обліку існують свої джерела інформації внутрішнього контролю. Так, джерела інформації внутрішнього контролю реалізації товарів та розрахунків з покупцями та замовниками включають: первинну документацію, облікові реєстри та звітність підприємства.

Джерела інформації внутрішнього контролю реалізації товарів також містять документи на право здійснення підприємницької діяльності, а саме: документи про реєстрацію підприємства, установчі документи, ліцензії, свідоцтва про акредитацію, сертифікацію продукції, господарські угоди з покупцями та замовниками.

Під методом внутрішнього контролю слід розуміти сукупність методичних прийомів і способів, за допомогою яких можна систематизувати ряд численних порушень та зловживань стосовно відображення в обліку інформації про майно та зобов'язання підприємства.

На сьогоднішній день серед українських вчених немає узгодженого підходу щодо єдиної класифікації загальних методів внутрішнього контролю.

На думку М.Д. Ковінька існує шість типів методів внутрішнього контролю, такі як: розподіл обов'язків та відповідальності; система незалежних перевірок; документальний контроль; розрахунково-аналітичні; узагальнення і реалізація результатів контролю; фізичні засоби контролю та охорони [39].

На вибір певного методу контролю впливає велика кількість факторів. Так, професор В.С. Рудницький серед них виділив найголовніші: наявність внутрішньофірмових стандартів, види діяльності підприємства, використання ЕОМ у контролі [83].

На нашу думку, для внутрішнього контролю розрахунків з покупцями та замовниками слід застосовувати два методичні прийоми (табл.3.11).

Таблиця 3.11.

Методичні прийоми для виявлення порушень щодо розрахунків з покупцями та замовниками [48]

Методичний прийом		Порушення, які можуть бути виявлені
Документальна перевірка	Перевірка документів за формальними ознаками	Неточність документів: рахунків-фактур, накладних, товарно-транспортних накладних і т.п.; відсутність необхідних реквізитів на документах; неправильне та несвоєчасне відображення дат документів; невідповідність підписів суб'єктів, ким були складені документи
	Перевірка документів за змістом	Незаконне за фіксування операцій в документах.
	Арифметична перевірка	Неправильні підрахунки залишків дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги; приховання достовірних сум.
	Зустрічна перевірка	Наявність виправлень в документах та відображення господарських операцій, що суперечать логіці.
	Оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій	Не вірно та незаконно відображені господарські операції в документах, не правильно вказані суми.
Фактична перевірка	Інвентаризація	Неправильно відображені суми в договорах, в рахунках-фактурах, терміни виникнення заборгованості дебіторів.
	Отримання письмових пояснень та довідок	Не вірно оформлені довідки або неправильно дані пояснення щодо виникнення питань за розрахунками з покупцями та замовниками.

У процесі здійснення внутрішнього контролю товарів, як і розрахунків з покупцями та замовниками для одержання необхідних доказів також використовують два методичні прийоми: документальна та фактична перевірка (табл. 3.12). Але, суттєвою відмінністю є те, що для внутрішнього контролю товарів використовуються контрольні заміри та експертно-лабораторний аналіз.

Тому, здійснюючи внутрішній контроль розрахунків з покупцями та замовниками, контролер має розуміти, що за правильно зовнішньо оформленими документами можуть бути приховані помилки та порушення, які погано позначаються на господарській діяльності підприємства (табл.3.13). Отже, для того, щоб повністю виявити найнезначніші ознаки зловживань потрібно застосовувати комплекс методичних прийомів, які наведені вище.

Таблиця 3.12

## Методичні прийоми для виявлення порушень щодо реалізації товарів [48]

Методичний прийом		Порушення, які можуть бути виявлені
Документальна перевірка	Перевірка документів за формальними ознаками	Неточність документів: рахунків-фактур, накладних, товарно-транспортних накладних і т.п.; відсутність необхідних реквізитів на документах; неправильне та несвоєчасне відображення дат документів; невідповідність підписів осіб, якими був складений документ.
	Логічна перевірка документів	Не вірне відображення господарської операції в документі.
	Перевірка правильності відображення господарських операцій з даних документів у реєстрах бухгалтерського обліку	Неправильна кореспонденція рахунків, невідповідність сум у документах бухгалтерського обліку, відсутність деяких записів по прикріплених документах призводять до виникнення вагомих порушень.
	Перевірка документів за змістом	Незаконне за фіксування операцій в документах
	Арифметична перевірка	Неправильні підрахунки сум дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги; приховання достовірних сум.
	Зустрічна перевірка	Наявність виправлень в документах та відображення господарських операцій, що суперечать логіці.
	Оцінка законності й обґрунтованості господарських операцій	Не вірно та незаконно відображені господарські операції в документах, не правильно вказані суми.
Фактична перевірка	Інвентаризація	Невідповідність повноти відображення виручки, одержаної від покупців за реалізовані товари; неправильне визначення фінансового результату від продажу продукції (співставлення отриманих доходів та понесених протягом звітного періоду витрат); неправильне нарахування та сплата податку на додану вартість (операції з відвантаження продукції).
	Контрольні заміри	Невідповідність характеру, кількості та вартості виконаних робіт, вказаних в актах приймання; відповідність виконаних робіт складу робіт, передбаченому нормами кошторисів, через які складено застосовані при розрахунках одиничні розцінки, калькуляції та прејскурантні ціни, а також розцінками в нарядах.

Таблиця 3.13

Ймовірні порушення, що можуть бути виявлені за результатами контролю у розрахунках з покупцями та замовниками [48]

Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
1. Неправильна класифікація дебіторської заборгованості	НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Викривлюються показники фінансової звітності
2. Відсутність первинних документів або неналежне їх оформлення	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», ПКУ, Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку»	Невірно складена фінансова звітність підприємства, тобто неправильне ведення бухгалтерського та фінансового обліку
3. Погашення дебіторської заборгованості покупців, а саме розрахунків з готівкою із можливим не оприбуткуванням в касу та списання такої заборгованості на безнадійну (шахрайство)	НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Списана з Балансу безнадійна заборгованість автоматично потрапляє до інших операційних витрат. Різниця, яка виникає, якщо недостатньо резерву сумнівних боргів списується на витрати періоду
4. Невідповідність методики нарахування резерву сумнівних боргів з методикою, визначеною Наказом про облікову політику	НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	Як, результат неправильне ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
5. Неправильне відображення кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку (361,362)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»	Результатом такого порушення є неправильне ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності
6. Не вірне відображення за статтями Балансу залишків заборгованості або перекручування залишків дебіторської заборгованості	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку»	Завищення залишків дебіторської заборгованості може привести, навіть до банкрутства підприємства.
7. Відсутність звірок взаємних розрахунків	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Наявність фальсифікацій, перекручення.

Під час проведення контролю з випуску та реалізації товарів контролер може виявити порушення, наведені в табл.3.14.

Таблиця 3.14.

Ймовірні порушення, що можуть бути виявлені за результатами  
контролю реалізації товарів [48]

Зміст порушення	Нормативний акт, положення якого порушено	Результати порушення
Нестача товарів	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Може призвести до перебоїв у процесі реалізації товарів, зростання собівартості, до збитків
Завищення собівартості товарів	НП(С)БО 16 «Витрати»	Призводить до невиправданого завищення прибутку або навпаки
Зниження доходу від реалізації	НП(С)БО 15 «Доходи»	Крадіжка
Наявність непідтвердженої дебіторської заборгованості	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Викривлення фінансової звітності

Виходячи з вище сказаного можна зробити висновок, що перераховані порушення суттєво впливають на фінансовий результат діяльності підприємства та на оформлення і ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проведені дослідження підтверджують важливість внутрішнього контролю, оскільки він займає вагоме місце в господарській діяльності підприємства. В результаті вивчення процесу внутрішнього контролю, зокрема таких ділянок, як розрахунки з покупцями і замовниками та реалізації товарів, особливості полягають у наступному:

- варто правильно визначати призначення внутрішнього контролю на підприємстві, оскільки розрахунки з покупцями та замовниками - це наша дебіторська заборгованість, мета якої є бути своєчасно погашена, реалізація товарів - це наш дохід (виручка), від якого залежить фінансово-господарська діяльність.
- важливо визначати порядок та етапи проведення внутрішнього контролю розрахунків з покупцями і замовниками та реалізації товарів для уникнення ймовірних порушень ведення бухгалтерсько-фінансового



обліку та аналітичного забезпечення потрібної інформації для прийняття управлінських рішень щодо ефективного розвитку діяльності підприємств.

Дослідження показують, що велику кількість ймовірних порушень та зловживань на підприємстві можна виявити за допомогою методичних прийомів внутрішнього контролю. А правильно організована система внутрішнього контролю є запорукою успішного розвитку та удосконалення підприємства в перспективі.

### **Висновки до розділу 3**

1. Задля більш ефективного управління підприємством запропоновано методику проведення аналізу процесу реалізації, що є комплексним підходом до об'єкту аналізу та надасть можливість одержати всеохоплюючі та достовірні результати, на основі яких у майбутньому буде ґрунтуватися прийняття управлінських рішень.

2. На основі проведеного аналізу розроблено рекомендації щодо покращення фінансового стану підприємства, а саме: варто переглянути укладені контракти з покупцями та розсортувати їх за рівнем довіри, періодично проводити аналіз простроченої дебіторської заборгованості, виділити найбільш ризикові договори і посилити з ними роботу щодо стягнення зобов'язань, списати безнадійну дебіторську заборгованість на фінансові результати та надалі ретельно вивчати партнерів по бізнесу, створювати резерв сумнівних боргів на підприємстві.

3. В умовах сьогодення потреба в здійсненні внутрішнього контролю процесу реалізації на торгівельних підприємства зростає. Це зумовлено тим, саме реалізація товарів є одними із головних процесів діяльності підприємства торгівлі, що суттєво впливають на фінансову звітність, а в подальшому і на фінансовий результат. Таким чином, впровадження

внутрішнього контролю на торгівельних підприємствах є необхідним заходом для зниження дебіторської заборгованості та уникнення ймовірних порушень при реалізації товарів. Це в свою чергу призведе до збільшення платоспроможності підприємства, його конкурентної переваги на ринку і загалом покращить фінансову стійкість підприємства.

## ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження теоретичних та практичних питань організації обліку та аналізу процесу реалізації на підприємстві можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження економічної сутності терміну «реалізація» свідчить, що однозначного тлумачення його змісту у літературних та нормативно правових джерелах немає. Розглянувши теоретико-економічне поняття «реалізації» та «продажу, ми можемо визначити, що економічний зміст процесу реалізації, насамперед, полягає у задоволенні потреб споживача якісною та доступною продукцією і в свою чергу отриманням позитивного фінансового результату-прибутку. Систематизувавши проведені дослідження, пропонуємо власне визначення: реалізація - це сукупність господарських операцій з продажу продукції (товарів, робіт, послуг), які передбачають передачу права власності на продукцію (товар, роботу, послугу) покупцям (споживачам) для задоволення їхніх потреб та отриманням за це доходу у грошовій або товарній формі.

2. З погляду фінансової стабільності підприємства складові процесу реалізації утворюють істотну частину операцій його господарської діяльності. Їх взаємозалежність полягає у визначенні фінансового результату від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), що є основним показником діяльності підприємства. Тому важливим є якісне і своєчасне відображення, в системі бухгалтерського обліку, інформації про господарські операції процесу реалізації, з метою забезпечення максимальних гарантій для користувачів фінансової звітності щодо вірогідності, реальності, повноти і законності наведеної інформації.

3. Порівнюючи вітчизняну та зарубіжну системи ведення бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості та доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) доходимо до висновку, що між вітчизняними і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку є вагомі відмінності. Перевагою обліку доходів за міжнародними стандартами насамперед є те, що ці стандарти

забезпечують чітке впорядкування критеріїв визнання доходів у різноманітних ситуаціях і сприяють конвергенції МСФЗ і GAAP/USA, зближенню облікових систем різних країн, тому необхідне внесення аналогічних змін до НП(С)БО 15 «Дохід». Система обліку дебіторської заборгованості теж потребує вдосконалення на основі норм міжнародних стандартів, проте обов'язково потрібно враховувати і національні традиції, і особливості ведення бухгалтерського обліку в країні.

4.Однією з найскладніших та найважливіших ділянок обліку операцій з реалізації є процес документування. Від нього залежить визнання доходів, дебіторської заборгованості, витрат та їх відображення у звітності. Вдосконалення облікової документації і документообігу, на наш погляд, має здійснюватися в таких напрямках:

- підвищення оперативності оформлення та обробки інформації щодо процесу реалізації товарів забезпечення економії витрат ресурсів та праці на документування й оброблення документів за допомогою впровадження системи електронного документообігу;
- збільшення рівня об'єктивності аналітичної інформації, яка знаходиться в первинних документах ;

5. Розглянуто методику обліку процесу реалізації на ТОВ «Елеюс». Облік процесу реалізації здійснюється відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». У зв'язку з розвитком технологій виникає необхідність вдосконалення обліку реалізації товарів на торговельних підприємствах. Запропоновано шляхи вдосконалення обліку транспортно-заготівельних витрат та витрат на збут.

6.Основним показником результату фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є фінансовий результат, прибуток або збиток, що характеризує всі сторони фінансово-господарської діяльності підприємства. Достовірний облік фінансових результатів господарювання є одним з

найважливіших показників життєдіяльності підприємства в цілому. В ході дослідження було запропоновано підхід до удосконалення плану рахунків досліджуваного підприємства, реалізація якого дозволить швидше та більш якісно відстежувати всі витрати та доходи підприємства окремо за кожним видом готової продукції ( товарів, робіт, послуг), що слугуватимуть підґрунтям для прийняття ефективних управлінських рішень.

7. Отже, достовірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку, у фінансовій і податковій звітності інформації про процес реалізації, податкові зобов'язання і податковий кредит у частині податку на додану вартість по розрахунках з покупцями та замовниками, фінансові результати повинно відповідати вимогам чинного законодавства, тобто Розділам 3 «Оподаткування прибутку підприємств» та 5 «Податок на додану вартість» Податкового кодексу у разі визначення першої і другої події здійснення господарської операції, а також Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

8. Планомірно комбінуючи ресурси підприємства, у сучасних умовах необхідно проводити значну роботу щодо раціональної організації його діяльності відповідно до вимог ринку, обґрунтованості планових обсягів показників, зниження рівня витрат, підвищення дохідності і рентабельності діяльності. Правильне визначення, оформлення, оцінка й облік процесу реалізації, а саме : дебіторської заборгованості, доходів від реалізації товарів, податку на додану вартість, витрат та фінансових результатів, безпосередньо впливають на престижність і рентабельність підприємства .

9. Задля більш ефективного управління підприємством запропоновано методику проведення аналізу процесу реалізації, що є комплексним підходом до об'єкту аналізу та надасть можливість одержати всеохоплюючі та достовірні результати, на основі яких у майбутньому буде ґрунтуватися прийняття управлінських рішень.

10. На основі проведеного аналізу розроблено рекомендації щодо покращення фінансового стану підприємства, а саме: необхідно переглянути

укладені контракти з покупцями та замовниками та розсортувати їх за ступенем довіри, провести аналіз простроченої дебіторської заборгованості, виділити найбільш ризикові договори і посили з ними роботу щодо стягнення зобов'язань, списати безнадійну дебіторську заборгованість на фінансові результати та в подальшому ретельно вивчити партнерів по бізнесу, створювати резерв сумнівних боргів на підприємстві.

11. В умовах сьогодення потреба в здійсненні внутрішнього контролю процесу реалізації на торговельних підприємства зростає. Це зумовлено тим, саме реалізація товарів є одними із головних процесів діяльності підприємства торгівлі, що суттєво впливають на фінансову звітність, а в подальшому і на фінансовий результат. Таким чином, впровадження внутрішнього контролю на торговельних підприємствах є необхідним заходом для зниження дебіторської заборгованості та уникнення ймовірних порушень при реалізації товарів. Це в свою чергу призведе до збільшення платоспроможності підприємства, його конкурентної переваги на ринку і загалом покращить фінансову стійкість підприємства.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева Е.И. Кредитная политика как инструмент управления дебиторской задолженностью. *Финансовый менеджмент*. 2004. №6. С.22-23.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посібн. для студ. вузів спец. 7.050106 «Облік і аудит» / Бутинець Ф.Ф. та ін. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
3. Бабченко Н.М. Визнання моменту реалізації . *Економіка АПК*. 2005. № 3. С. 83-86
4. Білик М.Д. Управління дебіторською заборгованістю підприємств. *Фінанси України*. 2003. №12. С. 24-36.
5. Т.Г. Бурденюк, В.М. Панасюк, В.А. Шухманн *Методики аналізу ефективності впровадження технологій інформаційної безпеки підприємства. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія. Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції - Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – С. 77-79.*
6. Боді З., Мертон Р. *Фінанси: навч. посібник*. М.: Вільямс, 2000. 592 с
7. Брунгильд С. *Управление дебиторской задолженностью*. М.: АСТ: Астрель, 2007. 256 с.
8. Букало Н. А., Ляшук В.В. Ефективна система управління дебіторською заборгованістю, як основний фактор впливу на платоспроможність і ліквідність підприємства. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(2). С. 64-70.
9. Бурова Т. Облік і аудит собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг): теорія та удосконалення. *Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки*. 2019. № 1. С. 81-85.
- 10.Бутинець Т.А. Система внутрішнього контролю фірми. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2010. Вип. 7(25). С. 234-245.

- 11.Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закл. / За ред. проф. Ф Ф Бутинець. 3-є вид, перероб. і доп. Житомир: ПП «Рута», 2003. 444 с.
- 12.Бухгалтерський облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь та ін.. Тернопіль : ТНЕУ, 2018. 460 с.
- 13.Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: ПП «Рута», 2001. 224 с. (2 рази про реалізацію і продаж)
- 14.Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. К.: Основи, 1997. 943с.
- 15.Відсутня ТТН: що з витратами на перевезення товару?. URL: <https://news.dtki.ua/accounting/individual-transactions/56603> (дата звернення: 06.04.2020)
- 16.Вороніна О.О. Управління фінансовим результатом промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.04. Харків, 2009.URL: <http://disser.org.ua/file23976.htm> (дата звернення 01.05.2020)
- 17.Гайдучок Т.С., Цегельник Н.І. Основи бухгалтерського обліку дебіторської заборгованості у вітчизняній та зарубіжній системі. *Економічні науки. Сер.:Облік і фінанси* 2012. Вип.9(1). С.190-100
- 18.Глушко А.Д. Управління дебіторської заборгованістю в системі забезпечення ефективної діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2018, № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6464> (дата звернення 25.05.2020)
- 19.Гнатенко Є.П., Горячківська О.С. Нормативно-правові засади обліково-аналітичного забезпечення розрахунків з покупцями та замовниками. *Молодий вчений*. 2016. № 10. С. 351-354.
- 20.Голов С.Ф., Костюшенко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарії: практ. посіб.К.: Лібра, 2001. 670 с
- 21.Гончаров С. М., Кушнір Н. Б. Тлумачний словник економіста, за ред. проф. С. М. Гончарова. К.: Центр учбової літератури, 2009. 264 с.



- 22.Гордієнко К. Д. Економічний тлумачний словник. Понятійна база законодавства України у сфері економіки. 2-е вид, перероб. і доп.. К.: КНТ, 2007. 360 с.
- 23.Господарський кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення 25.04.2020)
- 24.Дергалюк Б.В. Управління дебіторською заборгованістю як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств в сучасних умовах. URL: [http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/9\\_2015/45.pdf](http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/9_2015/45.pdf) (дата звернення 05.02.2020)
- 25.Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат *Облік і фінанси*. 2013. № 4. С. 20-23.
- 26.Джеджула В. В.Єпіфанова І.Ю., Іванчик Т.В. Фактори впливу на формування прибутку підприємств. *Modern Economics*. 2019. № 14. С. 81-86.
- 27.Донських А. С. Якубенко Ю. Л. Економічна сутність процесу реалізації сільськогосподарської продукції. *Причорноморські економічні студії*. 2018. Вип. 32. С. 88-92.
- 28.Дорош Н.І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві .*Вісник Львівської комерційної академії*. Серія: Економічна. 2014. Вип. 44. С. 148-152.
- 29.Єремян О.М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (наприкладі консервного виробництва України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ. нац. екон. ун-т. К., 2005. 17 с
- 30.Жиглей І.В., Лайчук С.М. Раціоналізація документообігу під час організації бухгалтерського обліку . *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2020. Вип. 1 (45) . С. 17-23
- 31.Загородній А. Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. К.: Знання, 2007. - 1072 с. 2 рази

- 32.Іванов Є.О. Класифікація факторів, що впливають на загальний рівень дебіторської заборгованості підприємства. Вісник МСУ. 2005. Вип.1-2, Т.VIII. С. 35-38;
- 33.Іванчук Р.М., Іванчук О.А. Деякі міркування щодо методологічних засад формування інформації про дебіторську заборгованість. *Економічний вісник Донбасу*. 2005. №1. С. 11-22;
- 34.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Мінфін України; Інструкція від 30.11.1999 № 291 URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 25.04.2020)
- 35.Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
- 36.Карпенко Є.А Шийка Г.І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. *Іфраструктура ринку*. 2018.Випуск 17. С. 441-446. URL : [http://market-infr.od.ua/journals/2018/17\\_2018\\_ukr/73.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/73.pdf) (дата звернення 20.02.2020).
- 37.Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник. К: Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
- 38.Ковач С. І. Реалізація продукції та оплата праці в с.-г. підприємствах. *Економіка АПК*. 2000. № 3. с. 91-106.
- 39.Ковінько М.Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с.
- 40.Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. *Економічний аналіз*. 2010. № 6. С. 433-436.
- 41.Крайник О. П.Клепікова З.В. Фінансовий менеджмент: навч. посіб. К. Львів: ІНТЕЛЕКТ, Дакор. 2001.260 с.

42. Кузь В.І. Облік формування фінансових результатів та розподілу прибутку в акціонерних товариствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир. держ. технол. ун-т. Житомир, 2011. 21 с.
43. Лайко П.А. Ляшенко Ю.І. Фінанси АПК: Навчальний посібник . К.: Дія, 2000. С. 33.
44. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник . 3-тє вид., перероб і допов. К. : ЦНЛ, 2009. 670 с.
45. Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. Бухгалтерський облік : навч.-метод. Посібник. К. : КНЕУ, 2002. 370 с
46. Лоханова Н.О. Облік виручки по договорів з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 21. С. 38–41
47. Маліновська О.Я. Фінансові результати діяльності промислових підприємств львівщини. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2010. Вип. 20.7, С.183-187
48. Маркова Т. Д., Головаченко Л.М., Стрепенюк М.М., Римар Г.А. Особливості внутрішньогосподарського контролю розрахунків з покупцями та реалізації готової продукції. *Економіка харчової промисловості*. 2018. Т. 10. Вип. 3. С. 83-93.
49. Маркус О. В. Романюк І. О. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами. *Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету*. Економічні науки. 2014. Вип. 26. С. 350-357.
50. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701-705
51. Мужевич Н. В. Організація обліку фінансових результатів діяльності підприємства / Н. В. Мужевич // *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р Том 1.)*. – 234 с. – С. 64-66

52. Міжнародний стандарт аудиту 315: URL: <http://www.apu.com.ua> (дата звернення: 15.05.2020)
53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_015) (дата звернення: 15.02.2020).
54. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/MU17027.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html). (дата звернення 21.02.2020)
55. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» від 28.04.20012. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення 21.02.2020)
56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» від 29.11.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення 25.04.2020)
57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» від 08.10.1999 року. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>. (дата звернення: 31.01.2020)
58. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999/ URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 25.04.2020)
59. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 28.01.2020).
60. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 25.04.2020)
61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти» від 30.11.2001 року. URL: <https://zakon.help/law/559/> (дата звернення: 31.01.2020)

62. Непочатова В.С. Внутрішній контроль розрахунків з покупцями та замовниками . Молодий вчений. 2016. №3. С. 134-138.
63. Огійчук М.Ф. Плаксієнко М.Ф. Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами . 6-те вид., перероб. і допов. К. : Алерта, 2011. 1042 с.
64. Облік і податки : від епохи Цибуліно до реалій сьогодення : підручник / за заг. ред. В. М. Панасюк. Тернопіль : Економічна думка, 2020. - 240 с.
65. Основи бухгалтерського обліку. URL: <https://kvpubd.kiev.ua/wp-content/uploads/2020/03/70-72-1.pdf> (дата звернення: 06.04.2020)
66. Осовська Г. В. Юшкевич О.О. Завадський Й.С. Економічний словник. К.: Кондор, 2007. 358 с.
67. Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік: від знань до компетентностей: навчальний посібник для дистанційного навчання. – Тернопіль : [б. в.], 2020. – 363 с.
68. Панасюк В.М., Маринович О.О. Сучасні перспективи розвитку науки: матер. III міжнар. Наук. – практ. Конф., м. Київ, 10-11 вересня 2019 р. Київ, 2019. С.13-15
69. Панасюк В. М. Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] : навч. посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2020. 330 с.
70. Пархоμεць М.К. Матвійчук М.З. Ціноутворення у підприємствах агропромислового виробництва: організація та методика : монографія. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2012. 228 с
71. Податковий кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 26.04.2020)
72. Подмешальська Ю. В., Степаненко В.А. Облік витрат на збут . *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 31-35.
73. Панасюк В. М. Сучасний інструментарій інформаційного забезпечення: обліковий та управлінський аспект. Східна Європа: Економіка, бізнес та Управління. Випуск 2 (25). 2020. С 412-427.

- 74.Поливана Л.А. Облік і аналіз фінансових результатів підприємств роздрібної торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. нац. торг. екон. ун-т. К., 2010. 20 с
- 75.Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 5.04.2020р.)
- 76.Про електронні довірчі послуги: Закон України від 05.10.2017 № 2155-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2155-19#Text> (дата звернення: 23.04.2020)
- 77.Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 23.04.2020)
78. Панасюк В. М. Інформатизація та цифровізація: Тенденції та напрями розвитку в Україні. Науковий журнал «Інтелект XXI», 2020. Випуск. 1. С. 110-126.
- 79.Про затвердження Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності: Мінекономіки, європ.інтеграції; Наказ, Рекомендації від 22.05.2002 № 145. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0145569-02#Text> (дата звернення 28.01.2020)
- 80.Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку Мінфін України; Наказ, Положення від 24.05.1995 № 88 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 05.04.2020)
- 81.Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 № 2657-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> (дата звернення 26.05.2020)
- 82.Радченко О.Ю., Грачова Р.М. та ін.; за ред.. проф. Огійчука М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. К. : вища освіта, 2015.800 с.

83. Рудницький В.С. *Методологія і організація аудиту*. Тернопіль: Економічна думка, 1998. 192 с.
84. Світовий О.М. Економічна сутність та функції податку на додану вартість у зернопродуктовому під комплексі України. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2014. №1(25). С. 213-216.
85. Семенко Т.М. Податок на додану вартість як економічна категорія. *Ефективна економіка*. 2011. №4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua> (дата звернення 10.02.2020)
86. Серединська, В. М., Вівсяников Ю.І. Дебіторська заборгованість: сутність та порядок оцінювання. *Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів VI міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. м. Тернопіль, 27 груд. 2019 р.* / редкол. : Slawomir Bartosiewicz, Drager Henning, Zbigniew Korzeb та ін. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. С. 36-38.
87. Синиця Т.В., Осьмірко І.В. *Грактикум з бухгалтерського обліку: навчально-методичний посібник*. Х.: ТОВ «ВСПРАВИ», 2017. 140 с.
88. Синькевич Н.І. «Економічний аналіз»: Курс лекцій. Тернопіль: ТНТУ імені Івана Пулюя, 2018р. 97с.
89. Скрипник М. Є., Шум'як Г. В. Особливості обліку в оптовій торгівлі. *Журнал науковий огляд*. 2017. № 11 (43). URL: <https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/viewFile/1389/1486> (дата звернення: 25.04.2020)
90. Панасюк В. М. Москалюк Н. Б., Мельничук І. В. *Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання: навч. посібник*. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. 264 с.
91. Стоун Д., Хитчинг К. *Бухгалтерський учет и финансовый анализ: пер. с англ.* Ю.А. Огибин, Г.А. Огибив. М.: Сирин, 1998. 302 с.
92. Сук П.Л. *Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія К.* : НАУ, 2010. 330 с.

93. Сурніна К.С. Удосконалення обліку дебіторської і кредиторської заборгованості промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к.е.н.: 08.06.04. Луганськ, 2002. 19с.
94. Турова Л. Л., Маринич Д.М. Бухгалтерський облік фінансових результатів діяльності підприємства. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. 2017. Вип. 26(2). С. 131-133
95. Тютюнник Ю. М., Тютюнник С.В. Особливості аналізу фінансових результатів і рентабельності діяльності суб'єктів малого підприємництва. Економічний форум. 2019. № 2. С. 99-105.
96. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз. Частина II. Полтава: ПДАА, 2014. 394 с
97. Хендриксен Э. С, Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с
98. Цивільний кодекс України: Кодекс України; Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення 25.04.2020)
99. Червінська С. Л. Визначення та облік фінансових результатів діяльності аграрних підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04. URL: <http://www.nbuu.gov.ua/ard/2006/06csldar.zip>. (дата звернення 01.05.2020)
100. Шевчук О.А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 197 с.
101. Шестерікова В.В., Тивончук С.В. Обліковий аспект розрахунків з покупцями та замовниками в аграрних підприємствах. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. 2013. Вип. 10(4). С. 420-425.
102. Шило В.П., Ільїна С.Б., Барабанова В.В. Теоретично-практичний посібник. Київ: ВД «Професіонал», 2006. 288с.



103. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник; 4-те вид., перероб. і доп. К.: Знання, 2015. 572 с.
104. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Энтони Р., Рис Дж.: пер. сангл. под ред. и с предисл. А. М. Петрачко. М.: Финансы и статистика, 1998. 558 с.
105. Яворова Г.В. Обумовленість виникнення та сучасний стан внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України. Інноваційна економіка. 2012. №11. С. 274-276.