

## Документальне забезпечення процесу реалізації в аграрних підприємствах

Діденко А.Ю.

магістр

Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

У статті проаналізовано систему документального оформлення процесу реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт в аграрних підприємствах. Виявлено його особливості в контексті дії чинних нормативних актів та окреслено напрями їх урахування під час побудови ефективної системи облікового забезпечення для прийняття оптимальних управлінських рішень.

**Ключові слова:** реалізація, готова продукція, надання послуг, виконання робіт, дохід, облік, первинні документи.

Діденко А.Ю. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ В АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье проанализирована система документального оформления процесса реализации готовой продукции, оказания услуг или выполнения работ в аграрных предприятиях. Выявлены его особенности в контексте действия нормативных актов и намечены пути построения эффективной системы бухгалтерского учета для принятия оптимальных управленческих решений.

**Ключевые слова:** реализация, готовая продукция, оказание услуг, выполнение работ, доход, учет, первичные документы.

Didenko A.Yu. DOCUMENTARY SUPPORT OF IMPLEMENTATION AGRARIAN ENTERPRISES

In the article the system of documenting the process of realization of finished goods, services or works in agricultural enterprises found it especially in the context of the action of existing regulations and outlined areas of consideration when building an effective system of security in order to make better management decisions.

**Keywords:** sales, finished goods, services, works, revenue accounting, primary documents.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Процес реалізації є логічним завершенням процесу виробництва готової продукції в аграрних підприємствах. У процесі реалізації кошти, які було вкладено в процес постачання та перетворено на готову продукцію в процесі виробництва, повертаються до оборотних активів аграрного підприємства. Управління цим процесом передбачає здійснення низки заходів, які сприятимуть підвищенню ціни реалізації і, відповідно, збільшенню розмірів доходів від реалізації. Управлінські рішення неможливо прийняти без відповідного інформаційного забезпечення. Саме облік виступає тим джерелом, яке забезпечує отримання оперативної, своєчасної та об'єктивної інформації про реалізацію готової продукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням визначення сутності процесу реалізації, еволюції розвитку та проблемним аспектам його облікового забезпечення присвячено низку праць вітчизняних учених, зокрема Сливки Я.В., Халевицької Т., Знамеровської Т., Лагодієнко Н.В., Штучки Т.В., Несте-

ренко Ж.К., Петришиної Н.С., Маркус О.В., Обиход К.О. тощо. Вчені наголошують на важливості облікового забезпечення і присвячують дослідження пошуку шляхів щодо його покращення в сучасних умовах господарювання аграрних підприємств. Динамічні зміни в Податковому кодексі зумовлюють необхідність підвищення вимог щодо якості інформації та постійного вдосконалення напрямів її отримання, тому дослідження в галузі облікового забезпечення процесу реалізації готової продукції не втрачають своєї актуальності.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є дослідження системи документального оформлення процесу реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт в аграрних підприємствах, виявлення його особливостей у контексті дії чинних нормативних актів та окреслення напрямів їх урахування під час побудови ефективної системи облікового забезпечення для прийняття оптимальних управлінських рішень.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Своєчасна і вигідна реалізація власно виробленої сільськогосподарськими

підприємствами продукції – один із найважливіших факторів впливу на розвиток аграрного сектору економіки нашої країни. Сучасні ринкові відносини висувають нові завдання щодо вирішення проблем обліку витрат і доходів, пов'язаних із продажем продукції [1]. Як стверджують Халевицька Т. та Знамеровська Т., остаточне вирішення проблеми збільшення доходів сільськогосподарських підприємств неможливе без зростання ефективності їх господарювання [2]. Вчені наголошують, що цей складний комплекс протиріч відображається й у бухгалтерському обліку, який за призначенням повинен максимально об'єктивно відображати фактичний стан справ суб'єктів господарювання. Отже, слід приділити особливу увагу побудові обліку реалізації готової продукції на підприємствах, вона повинна містити повноту та своєчасність відображення інформації про реалізацію в системі обліку [3].

Згідно з ПСБО 15 «Дохід», процес реалізації готової продукції в аграрному підприємстві має враховувати умови визнання доходу від реалізації: покупцю передано ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; підприємство надалі не здійснює контроль та управління реалізованою продукцією; суму доходу може бути достовірно визначено; є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод, а витрати можуть бути достовірно визначені, пов'язані з цією операцією [4].

Організаційна побудова обліку та здійснення контролю над його веденням в аграрних підприємствах зазначається в наказі про облікову політику. У контексті відображення в обліку операції з реалізації готової продукції в наказі має висвітлюватись інформація щодо переліку і складу доходів від реалізації продукції (товарів); умов визнання та критеріїв оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності; спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання й надання яких визначається за ступенем завершеності; порядок віднесення доходів і витрат, пов'язаних із реалізацією продукції, на рахунок 79 «Фінансові результати» [2].

Процес реалізації завжди передбачає, з одного боку, передачу відповідної продукції від виробника покупцеві, а з іншого – проведення розрахунків згідно з договірною ціною цієї продукції. Отже, кожен вид продукції, що реалізується, матиме дві оцінки: одну – для самого виробника (виробничу собівартість), іншу – для покупця (ціну реалізації) [5].

Підставою для реалізації продукції є укладений договір із покупцями та замовниками, який за своєю суттю є угодою, згідно з якою продавець зобов'язується реалізувати готову сільськогосподарську продукцію, надати послуги або виконати роботи, а покупець – прийняти продукцію, роботи та послуги та оплатити їх вартість. У договорі відображається інформація щодо обсягів і термінів відвантаження продукції, виконання робіт, надання послуг, порядку приймання продукції покупцем, прийняття робіт та послуг замовниками, ціни продукції, термінів постачання, порядку розрахунків, терміну оплати та інші умови процесу реалізації.

Відпуск матеріальних цінностей покупцям здійснюють за накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма № М-20), товарними накладними (форма ВЗСГ – 7), а в разі використання транспорту – за товарно-транспортними накладними (форма № 1-ТН). Ці документи є підставою для списання цінностей у продавця й оприбуткування у покупця (замовника).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей формується продавцем, підписується керівником підприємства-продавця, головним бухгалтером, особою, що відпустила цінності, й особою, що їх прийняла. Накладна завіряється печаткою підприємства-продавця. Цей документ містить інформацію щодо назви, номенклатурного номеру, одиниці виміру, кількості, ціни кожного виду і сорту продукції, що відпускається. Виписують накладну мінімум у двох примірниках: один примірник передається покупцю продукції, а другий залишається у продавця.

Згідно з Методичними рекомендаціями № 929 [6], в аграрних підприємствах передбачено використання спеціалізованого документа для відпуску продукції покупцям – товарної накладної (форма ВЗСГ-7). Товарна накладна виписується в бухгалтерії у двох примірниках: один примірник залишається на складі чи іншому місці зберігання продукції у матеріально відповідальній особі, яка провела відпуск продукції, другий – у покупця продукції. Товарна накладна підписується керівником підприємства-продавця, головним бухгалтером, особою, яка відпустила цінності, й одержувачем та засвідчується печаткою.

Відповідно до Наказу Мінінфраструктури № 983 [7], основне призначення товарно-транспортної накладної – зафіксувати факт передачі вантажовідправником товарно-матеріальних цінностей перевізнику, а в

подальшому – аналогічним чином зафіксувати передачу перевізником вантажу особі, уповноваженій на його отримання (вантажоодержувачу). Замовник (вантажовідправник) виписує товарно-транспортну накладну в кількості не менше чотирьох екземплярів, засвідчує всі екземпляри бланка товарно-транспортної накладної підписом і, за необхідності, печаткою (штампом). Після прийому вантажу водій або експедитор підписує всі її екземпляри. Один примірник товарно-транспортної накладної залишається у замовника (вантажовідправника), другий – передається водієм вантажоодержувачу, третій і четвертий екземпляри, засвідчені підписом вантажоодержувача (за необхідності – печаткою або штампом), передаються перевізнику.

Таким чином, товарно-транспортна накладна – це передусім документ на вантаж, в його оформленні беруть участь вантажовідправник, вантажоодержувач і фактичний перевізник (як правило, в особі водія транспортного засобу). Також у документі передбачено графи «підпис бухгалтера (відповідальної особи) вантажовідправника», «всього відпущено на загальну суму, у тому числі ПДВ», тобто в документі фіксується інформація не тільки про номенклатуру, одиниці виміру, вагу вантажу, але і про його вартість, включаючи податки. Слід також зазначити, що в Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажів № 207 [8], закріплена необхідність наявності ТТН лише для водіїв або фізичних осіб – підприємців у разі виконання вантажних перевезень на договірних умовах. У разі здійснення перевезення власним транспортом наявність ТТН не є обов'язковою.

Як правило, продукцію на складі продавця одержує представник покупця. Згідно з Наказом Міністерства України від 30.09.14 № 987 [9], відбулося розширення можливостей юрособи щодо уповноваження осіб на одержання матцінностей. Для того щоб упевнитися, що людина справді та, за кого себе видає, знадобиться будь-який із документів:

– письмовий договір (той же договір купівлі-продажу);

– довіреність (складена за правилами ст. ст. 244, 245 ЦКУ);

– акт органу юрособи (наприклад, наказ директора підприємства-покупця).

Цивільний кодекс України [10] визначає довіреність як письмовий документ, що видається однією особою іншій для представництва перед третіми особами (ст. 244 ЦКУ). Згідно зі ст. 245 ЦКУ, довіреність повинна

відповідати формі, в якій вчинено правочин, тому якщо контрагенти, укладаючи договір, домовилися про його нотаріальне посвідчення, то довіреності, які підтверджуватимуть права представника на виконання цього договору, також мають бути нотаріально посвідченими. У тексті довіреності вказують місце та дату її складання, прізвище, ім'я, по батькові, місце проживання представника (можна вказати також посаду, яку він займає) і повне найменування юрособи, яка уповноважує представника, її місцезнаходження та податковий номер.

Надання послуг чи виконання робіт, як і здійснення будь-яких господарських операцій, потребує їх належного документального оформлення. У разі надання послуг замовникам складається акт наданих послуг (акт приймання-передачі послуг). Акт як свідчення наданих послуг повинен бути складений щонайменше у двох примірниках: один надається замовникові послуг, а другий залишається безпосередньо у виконавця. Форму акта наданих послуг підприємство може розроблювати самостійно, оскільки типової форми не передбачено. Акт має містити обов'язкові реквізити, передбачені Законом про бухоблік [11] і Положенням № 88 [12]. Щодо «повноти» відображення господарської операції в акті наданих послуг, то вона має бути такою, щоб забезпечити розкриття змісту господарської операції та ідентифікацію активів, зобов'язань, доходів або витрат, із нею пов'язаних (міру деталізації та обсягу операції визначають особи, які відповідають за здійснення господарської операції та правильність її оформлення).

Акт наданих послуг слід складати саме після фактичного завершення надання послуг. Інколи в договорах передбачають оформлення зазначених актів не після надання всього обсягу послуг, а їх частин. Наприклад, послуги включають деякі етапи, і в договорі передбачено підтвердження їх здійснення первинними документами після закінчення кожного етапу їх надання чи регулярно щомісяця (щокварталу). Тоді замовник отримує не один Акт наданих послуг, а декілька протягом дії договору.

Певні види послуг оформлюються за підсумками місяця. Дата складання в таких актах зазвичай вказується першим числом, наступним за місяцем, в якому були безпосередньо надані такі послуги. Згідно із Законом про бухоблік [11], господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому

звітному періоді, в якому вони були здійснені, тому рекомендується скласти акт наданих послуг останнім днем місяця.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівельні роботи, то для оформлення їх результатів складається акт приймання виконаних будівельних робіт, а також довідка про вартість виконаних будівельних робіт та витрати.

Якщо учасники процесу реалізації є платниками податку на додану вартість, то у продавця виникає податкове зобов'язання з ПДВ, а покупець отримує право на податковий кредит. Платник податку (продавець) зобов'язаний надати покупцю податкову накладну, складену в електронній формі та зареєстровану в Єдиному реєстрі податкових накладних. Обмін податковими наклад-

ними між платниками податку є можливим за допомогою програмних сервісів iFin, Арт-Звіт Плюс, MeDoc, Соната (кожний із перевагами та недоліками, притаманними окремим сервісам). Податкова накладна, складена та зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних платником податку-продавцем, є для покупця продукції (робіт, послуг) підставою для нарахування сум податкового кредиту. Підтвердженням продавцю про прийняття його податкової накладної до Єдиного реєстру є квитанція в електронному вигляді. Для отримання податкової накладної, зареєстрованої в Єдиному реєстрі, покупець надсилає в електронному вигляді запит до Єдиного реєстру й отримує в електронному вигляді повідомлення про реєстрацію податкової накладної.

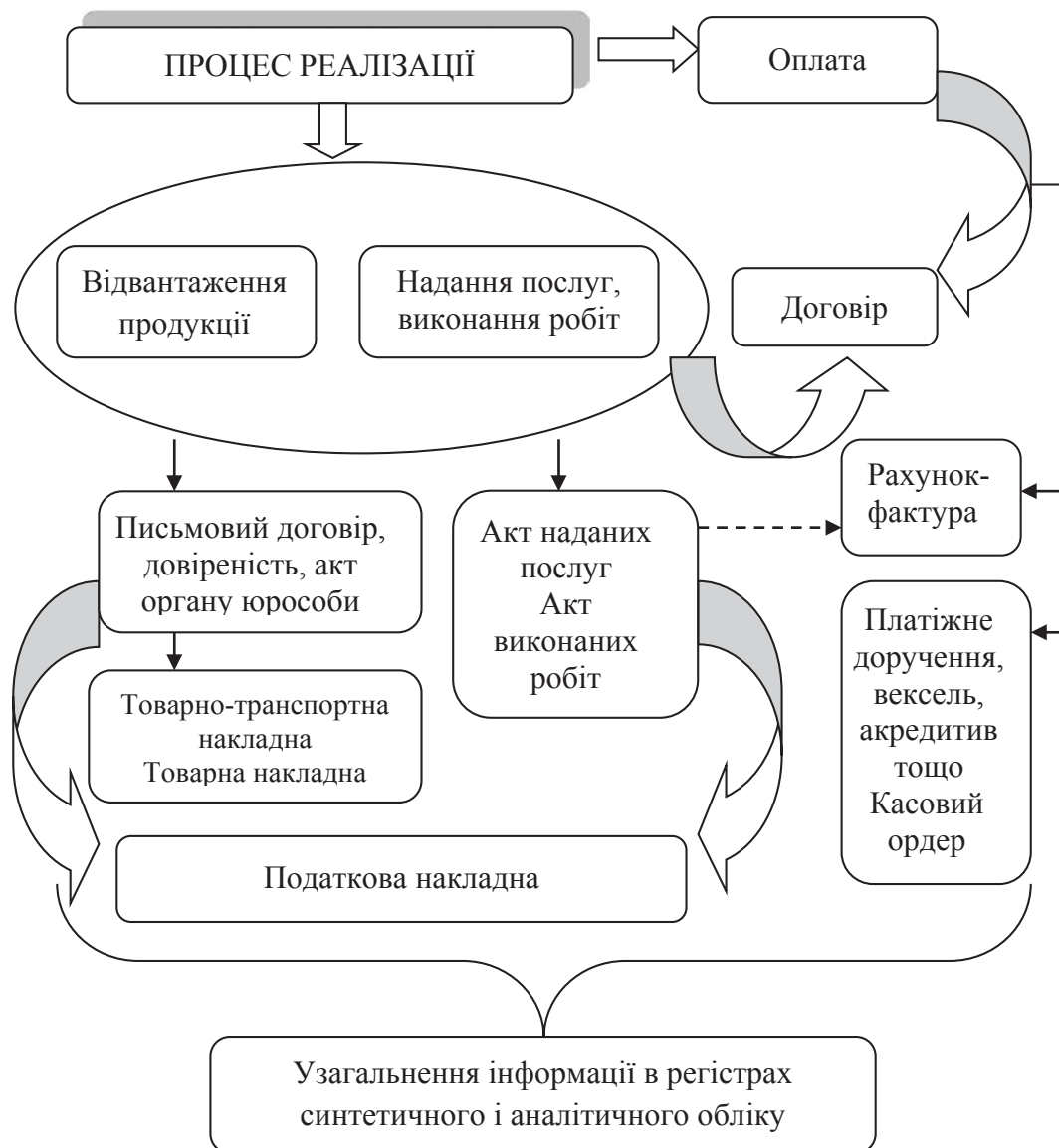


Рис. 1. Документальне забезпечення процесу реалізації готової продукції, надання послуг, виконання робіт в аграрних підприємствах

На підставі рахунку-фактури проводяться грошові розрахунки покупця з продавцем товарів або виконавця із замовником робіт і послуг. Рахунок-фактура – вид комерційного рахунка, в якому зазначено суму, що повинна бути сплачена за товар. Окрім свого основного призначення як документа, в якому зазначено суму належного за товар платежу, рахунок-фактуру може бути використано як супровідний документ.

Рахунок (рахунок-фактура) за своїм призначенням не відповідає ознакам первинного документа, оскільки ним не фіксується будь-яка господарська операція, розпорядження або дозвіл на проведення господарської операції, а носить лише інформаційний характер. Фактично рахунок-фактура є розрахунково-платіжним документом, що передбачає тільки виставлення певних сум до оплати покупцям за товари, що поставляються (фактично поставлені), чи послуги, що надані (фактично надані), а сам факт отримання товарів (послуг) повинен бути підтверджений відповідною накладною (товарно-транспортною, товарною) або актом прийому-передачі виконаних робіт (послуг).

Фактично рахунок-фактура є розрахунково-платіжним документом, що передбачає тільки виставлення певних сум до оплати покупцям за поставлені (фактично поставлені) товари чи надані (фактично надані) послуги. Факт отримання товарів (послуг) повинен бути підтверджений видатковою накладною поставальника або актом приймання-передачі виконаних робіт (послуг). Варто звернути увагу, що в разі надання послуг рахунок-фак-

тура може вважатися документом, який підтверджує факт надання послуг, тому в договорі про надання послуг доцільно зазначати, що рахунок-фактура буде документом, за яким проводиться не тільки оплата, а й підтверджується факт надання послуг протягом певного періоду.

Безготівкові розрахунки проводяться із застосуванням платіжних інструментів, передбачених договором (платіжним дорученням, векселем, акредитивом тощо), готівкові розрахунки – касовими ордерами.

Вищезазначене дає змогу схематично зобразити процес документального забезпечення реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт (рис. 1).

**Висновки з цього дослідження.** Чинні нормативні акти впливають на формування системи документального забезпечення процесу реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт. Зміни та протиріччя в нормативному забезпеченні доцільно враховувати під час укладання договору між контрагентами для запобігання непорозумінням між учасниками процесу реалізації, так і у взаємодії з контролерами. Оптимальна побудова документообігу в аграрному підприємстві дасть змогу приймати ефективні рішення щодо управління процесом реалізації, що позитивно відобразиться на фінансовому стані товаровиробника. Інструментарій системи управління процесом реалізації готової продукції, надання послуг чи виконання робіт в аграрному підприємстві має враховувати безліч чинників, аналіз яких становить перспективу подальших досліджень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Лагодієнко Н.В. Облік витрат і доходів пов'язаних з продажем сільськогосподарської продукції: теорія та практика / Н.В. Лагодієнко, Т.В. Штучка // Економічний форум. – 2012. – № 1. – С. 399–402 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://eforum-lntu.com/assets/files/articles/2012/1/58.pdf>.
2. Халевицька Т. Теоретичні та облікові аспекти реалізації продукції / Т. Халевицька, Т. Знамеровська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/old\\_jrn/chem\\_biol/vldau/APK/2009/files/09ktxopr.pdf](http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/chem_biol/vldau/APK/2009/files/09ktxopr.pdf).
3. Задюєнко Ж.В. Проблеми обліку та аналізу готової продукції та її реалізації / Ж.В. Задюєнко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 4. – С. 981–984 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/issue-4-2015/12-vipusk-4-berezen-2015-r/714-zadoenko-zh-v-problemi-obliku-ta-analizu-gotovoji-produktsiji-ta-jiji-realizatsiji>.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства України від 29.11.1999 № 290 у редакції від 09.08.2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
5. Маркус О.В. Особливості організації обліку процесу реалізації готової продукції за національними стандартами / О.В. Маркус, І.О. Романюк // Науковий вісник Буковинського державного фінансово-економічного університету. Економічні науки. – 2014. – Вип. 26. – С. 350–357 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvbdfa\\_2014\\_26\\_45](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvbdfa_2014_26_45).

6. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 № 929 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://uazakon.com/documents/date\\_by/pg\\_gscmoz/index.htm](http://uazakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm).

7. Про затвердження Змін до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні : Наказ Міністерства інфраструктури України від 05.12.2013 № 983, в редакції від 05.12.2013.

8. Перелік документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 25 лютого 2009 р. № 207, у редакції від 18.06.2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/207-2009-%D0%BF>.

9. Про внесення зміни до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства фінансів України від 16 травня 1996 року № 99 та від 24 березня 2000 року № 61 : Наказ Мінфіну України від 30.09.14 № 987 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1300-14>.

10. Цивільний кодекс України в редакції від 02.11.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV, у редакції від 25.06.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

12. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене Наказом Мінфіну України від 24.05.95 № 88, у редакції від 01.01.2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.