

DOI: <https://doi.org/10.32689/2523-4536/59-6>
УДК 657.6

Дугар Т. Є.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9642-2763>

Мац Т. П.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю,
Полтавська державна аграрна академія
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6793-0892>

Dugar Tetiana

Candidate of Economics, Assistant Professor,
Associate Professor of Accounting Department,
Poltava State Agrarian Academy

Mats Tetiana

Candidate of Economics, Assistant Professor,
Associate Professor of Accounting Department,
Poltava State Agrarian Academy

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ПРОЦЕСУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА ПІД ПРИЗМОЮ АУДИТУ

ECONOMIC CONTENT OF THE SALE PROCESS OF AGRICULTURAL ENTERPRISES UNDER THE AUDIT PRISM

У статті наведені дослідження вчених-економістів щодо сутності поняття «аудит процесу реалізації», фактори впливу на суму доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), основні процеси визнання доходів від реалізації продукції на підприємстві в ході аудиту.

Ключові слова: аудит, реалізація продукції, доходи підприємства.

The agricultural sector for the Ukrainian state has always been one of the priority areas of both foreign economic and domestic economic development of the country, because the issues of organization of production and support of food supply for an individual state are relevant at all times. Not only the viability and self-sufficiency of the country and society depend on it, but also many various directions of human activity. Production at agricultural enterprises with a large number of nomenclatures carries insignificant fluctuations in the volume of a particular type of product, which, in turn, lead to a process of redistribution of total costs relative to a certain structure of production. Sales of products, work performed and services provided in agriculture – the main source of cash, the amount of which depends on the quantity, quality, time, place and channel of sales. However, in market conditions, traditional forms of financial control cannot perform the function of protecting the property interests of owners. The practice of market economies shows that the property interests of owners can be protected by such a type of independent financial control as audit, which is one of the main elements of their market infrastructure. A prerequisite for such control is the mutual interest of enterprises in the face of their owners (shareholders, depositors, etc.), the state in the face of tax authorities and the auditor in ensuring the accuracy of accounting and reporting.

Keywords: audit, product sales, enterprise revenues.

Вступ. Процес організації обліку реалізації продукції (робіт, послуг) складний. Він потребує фундаментальних знань методології бухгалтерського обліку, діючих законодавчих актів та нормативних документів з бухгалтерського та податкового обліку. Об'єктивне

та повне відображення в бухгалтерському обліку здійснених операцій по реалізації та нарахування податків, пов'язаних з цим процесом, сприятиме правильному визначенню фінансових результатів, а забезпечення подання звітності та повнота сплати податкових

зобов'язань до бюджету дозволить уникнути штрафних санкцій з боку контролюючих державних органів.

Аудит реалізації сільськогосподарської продукції проводиться при підтвердженні достовірності фінансової звітності підприємства, а також у формі самостійної перевірки [3].

Мета аудиту – перевірка достовірності та правильності відображення в обліку виручки від реалізації продукції, доходів і витрат від операційної діяльності та узгодження фінансових результатів сільськогосподарських підприємств [4].

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питання практичних особливостей проведення аудиту реалізації продукції були висвітлені у працях науковців-економістів та практиків, таких як: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голов, В.П. Галушко, Н.М. Гаркуша, В.Г. Білоусова, А.Г. Загороднього та багато інших. Проте в їхніх працях приділяється переважна увага загальному аудиту витрат виробництва та виходу продукції (робіт, послуг), в той час як процесу реалізації продукції сільськогосподарського виробництва притаманні певні особливості, тому ця проблема потребує глибшого та детальнішого розгляду [7].

Сільськогосподарська галузь є головним важелем Української держави. Найпріоритетніша із сфер, як у зовнішньоекономічному так і у внутрішньоекономічному розвитку країни, адже питанням організації виробництва та підтримки продовольчого курсу нашої держави приділялась найбільша увага в усі часи. Від питань глобального впливу агропромислового розвитку залежить як життєздатність, так і самодостатність країни і нашого суспільства, а й основні напрями розвитку людської діяльності в Україні, як майбутнього європейського осередку. Виробництво продукції на сільськогосподарських підприємствах з великою кількістю номенклатур носить у собі незначні коливання обсягів певного виду продукції, що, в свою чергу, призводять до процесу перерозподілу сукупних витрат відносно певної структури виробництва. Реалізація продукції, виконаних робіт та наданих послуг у сільському господарстві – основне джерело грошових надходжень, розмір яких залежить від кількості, якості, часу, місця та каналу реалізації продукції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Готовою продукцією, призначеною для продажу, вважають закінчені обробкою виробы, які пройшли випробування, приймання і відповідають технічним вимогам і стандартам. Методологічні основи при формуванні в бухгалтерському обліку інформації

щодо виробництва, реалізації та інших факторів в обліку готової продукції, товарів, визначаються в національних положеннях стандартах бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати».

На певних стадіях господарювання, стрімкого розвитку сьогодення обліку і контролю, впливу ринку зовнішньоекономічної діяльності, традиційні форми фінансово-господарського контролю не виконують, в повній мірі, функції інтересів власників. Тому, приклад країн з ринковою економікою показує, що аудит, як незалежна форма контролю, є головним у захисті як, майнових інтересів власників, так і регулюючим елементом їх ринкової інфраструктури. Взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власників (акціонерів, вкладників тощо), держави в особі податкових органів і самого аудитора є головним аспектом в забезпеченні якісної інформації, достовірності і об'єктивності об'єктів обліку та формування інформації щодо елементів різних форм звітності [8].

Завданнями аудиту процесу реалізації продукції (робіт, послуг) має встановити:

- дотримання договірних зобов'язань щодо реалізації продукції;
- своєчасність і правильність оформлення процесу реалізації первинною документацією, що є основою для списання проданої продукції та проведення розрахунків з покупцями, заготівельними й іншими організаціями;
- відповідність аналітичного обліку за видами реалізованої продукції даним синтетичного обліку;
- правильність визначення обсягів реалізованої продукції за безготівковими та готівковими розрахунками;
- правильність визначення собівартості реалізованої продукції та визначення результатів від реалізації;
- обґрунтованість встановлення якості реалізованої продукції, застосування цін і тарифів;
- правильність списання транспортних витрат на собівартість реалізованої продукції та втрат на стадії збуту, в переліку відповідальних за це осіб;
- правильність визначення фінансових результатів та дотримання порядку відображення в податковому обліку сум, податкових зобов'язань [1].

За даними Департаментів агропромислового розвитку, комплексним заходам, спрямованим на забезпечення покращення продовольчої безпеки держави, підвищення конкурентності продукції аграрного сектору на внутрішньому й зовнішньому ринках, для

вирішення соціальних проблем, у 2019 р. спостерігається приріст виробництва валової продукції сільського господарства порівняно з аналогічним періодом 2018 р, індекс обсягу сільськогосподарського виробництва становив 103,5%, в сільськогосподарських підприємствах – 102,6%, у господарствах населення – 101,2%». Спостерігається збільшення обсягів виробництва валової продукції у регіонах, серед яких найбільший приріст забезпечено в Сумській, Полтавській, Вінницькій, Херсонській та Харківській областях [4].

Процес реалізації завершає кругообіг засобів і створює передумови для відновлення нового кругообігу. Важливість даного процесу полягає в тому, що на цьому етапі продукція підприємства знаходить своє суспільне застосування. Реалізація продукції окремого підприємства являє собою відчуження активів, що йому належать, шляхом їх продажу з метою відтворення використаних засобів й одержання прибутку для задоволення різноманітних потреб підприємства та його власників.

У сільськогосподарських підприємствах реалізованою вважається продукція (виконані роботи або надані послуги) відвантажена покупцям і списана з матеріально-відповідальної особи (при безготівкових розрахунках); при оплаті готівкою продукція, за яку

одержані гроші, а також продукція, щодо якої оформлено залік заборгованості у встановленому порядку. Формування сучасної стратегія диверсифікації експорту, не тільки мінімізувала негативний вплив щодо заборони на ввезення продукції до країн Європейського Союзу, а призвела ще й до збільшення обсягів експорту певних видів української сільськогосподарської продукції [9].

Процес дерегуляції аграрного ринку необхідно чітко і злагоджено продовжувати, при цьому спираючись на певний досвід в роботі управлінського характеру, а саме:

- процес оптимізації логістичних питань при перевезенні аграрних вантажів;
- створення ефективної системи страхування ризиків в сільськогосподарських умовах вирощування продукції;
- удосконалення процесів сертифікації товарно-матеріального забезпечення та готових виробів на зовнішньоекономічний простір, тощо [4].

Додатково визначимо та обґрунтуємо основні канали реалізації та напрями руху сільськогосподарської продукції, в умовах розвитку ринкової політики (рис. 1).

Для цього, постає питання використання в повному обсязі: потенційних можливостей сфери АПК України, максимальної реалізації аграрного потенціалу та збереження люд-

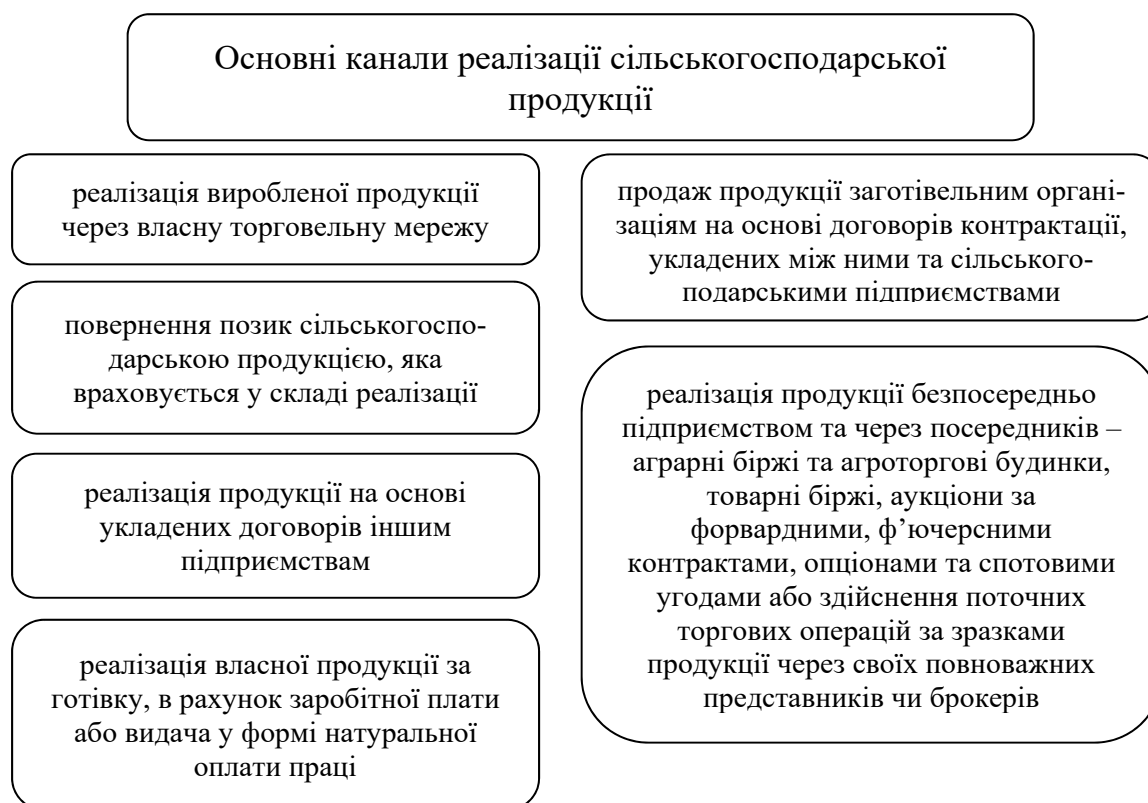


Рис. 1. Основні канали реалізації продукції сільськогосподарського виробництва

ського капіталу країни, розумне залучення інвестицій в сільське господарство та аграрний сектор України [10].

Україна показала, що наша продукція є конкурентоспроможною. Сучасна політика Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства показує на позитивну тенденцію щодо розширення ринків збуту української сільськогосподарської продукції. Формування нарощування присутності на ринках країн Африки, Близького Сходу та Азії, є глобальним питання економічної стратегії та реформування агропромислового

комплексу країни [4]. На сьогоднішній день, багато українських виробників оцінили перспективи та позитивні моменти від співробітництва з Європейськими країнами, щодо режиму торговельних преференцій з боку Європейського Союзу для України.

Потребує уточнення і аудиторська програма процедур, для міжнародного обґрунтування позицій щодо реалізації сільськогосподарської продукції [7]. Розроблено елемент Програми аудиту процесів пов'язаних із реалізацією продукції, товарів (робіт, послуг), табл. 1.

Таблиця 1

Програма аудиту процесів пов'язаних із реалізацією продукції, товарів (робіт, послуг)

Процедури аудиту для виконання:
1
Сформулювати основні та побічні завдання аудиту з наведених нижче питань: – підприємство повністю дотримується чинних податкових законів та нормативних актів при визначенні суми податків до сплати; – податки до сплати, відстрочені податкові зобов'язання та вимоги; – резерви на покриття податків та відповідні суми відстрочених податків відповідним чином відображені в обліку та звітності; – доходи, вартість продукції (послуг), витрати та результати незвичних або нечастих обставин відповідним чином описані та відображені в фінансовій звітності.
З'ясувати у керівництва або дослідити отриману раніше документацію про галузь та характер діяльності підприємства, Аудитор повинен володіти наступною інформацією про підприємство: – види продукції, що виробляються чи продаються та послуг, що надаються; податкові пільги, якими користується підприємство; облікова політика підприємства; маркетингова політика (політика у відношенні продаж); політика клієнта по відношенню до повернення проданої продукції, знижок, подовження кредитів, умов доставки та оплати.
Перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку операцій по оприбуткуванню товарів. Дослідити чи складають акти приймання товару у випадку виявлення при прийманні нестач, псувань або ушкоджень з вини постачальника. Прослідкувати як відображаються нестачі (псування) в бухгалтерському обліку.
Проаналізувати загальну суму видатків підприємства за весь період, у випадку необхідності додатково дослідити проміжні суми. Відібрати і дослідити документи по крупних виплатах. Звернути увагу на оплату ремонтних робіт, технічного обслуговування, юридичних послуг та інші аналогічні витрати. Дослідити значні та незвичайні суми на окремих рахунках видатків порівняно з попереднім періодом, фактичними сумами.
Проаналізувати процес продажу з розкладанням по основних видах продукції шляхом аналітичної перевірки узагальненої інформації. Зробити вибірку оригіналів відвантажувальних документів. Дослідити інформацію по відібраних документах з даними по пов'язаних рахунках-фактурах, накладних. Перевірити правильність загальної суми, вказаної в зазначених документах. Порівняти суми, зазначені в рахунках-фактурах з відповідними записами в журналі продаж, Головній книзі.
Якщо підприємство відноситься до галузі торгівлі або громадського харчування, звернути увагу на відповідність ведення журналу використання ЕККА встановленому законодавством порядку, правильність складання звітів по операціях, при проведенні яких використовують ЕККА.
Проаналізувати загальну суму виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), у випадку необхідності додатково проаналізувати проміжні суми (місячні, кварталні тощо). Залежно від мети аудиту відібрати кілька категорій товарів (робіт, послуг) або весь асортимент та порівняти суми, відображені в журналі продажу та в Головній книзі.
Впевнитися у тому, що досліджувані суми вірно класифіковані та відображені на відповідному рахунку Головної книги. Дослідити бухгалтерській облік на предмет великих чи незвичайних операцій, вивчити первинні документи, що їх підтверджують. Звернути увагу на майно, обладнання, запаси, обов'язки (орендні договори), податки.
Перевірити правильність відображення в бухгалтерському обліку результатів проведених інвентаризацій товарів. Звернути увагу на правильність складання інвентаризаційних відомостей, наявність у них всіх необхідних реквізитів.

Продовження Таблиці 1

1
Дослідити правильність відображення в обліку операцій з тарою.
Перевірити суми, враховані при обчисленні суми податку на додану вартість. Скласти таблицю виявлених розбіжностей.
Перевірити правильність визначення суми оподаткованого прибутку та обчислення податку на прибуток. Перевірити правильність визначення чистого доходу. Дослідити правильність визначення оподаткованого прибутку.
Прослідкувати правильність відображення сум доходів і витрат у фінансовій звітності та інших формах звітності.
Скласти звіт незалежного аудитора про висловлення думки.

Попит на сільськогосподарську продукцію постійно зростає на світовому ринку. Україна завойовує важливе місце на цьому ринку. За результатами маркетингового сезону 2018–2019 рр., Україна експортувала 17,5 млн т зерна, що на 4,2 млн т більше, ніж до аналогічної дати минулого маркетингового сезону [12].

Доцільно також перевірити обґрунтованість втрат та доходів від первісного визнання реалізації сільськогосподарської продукції (робіт, послуг). Від достовірності та своєчасності розрахунків за обсягами товарних ресурсів, від прозорості з державними контрактами і замовленнями при ефективних визначеннях ринків збуту, та за оптимальними рівнями ринкових цін на готову продукцію, повною мірою визначається успішний процес реалізації продукції (товарів). Країна повинна чітко формувати процеси управління АПК в умовах господарювання та розвитку в міжнародні організації торгівлі, як важливого експортера сільськогосподарської продукції [2].

Джерела інформації при аудиті даної проблеми є:

- фінансова звітність підприємства;
- податкова звітність;
- оборотно-сальдові відомості за рахунками обліку: 70 «Дохід від реалізації», 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», крім того витратні рахунки: 90 «Собівартість реалізації», 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», 93 «Витрати на збут», 79 «Фінансові результати»;
- первинні документи щодо виробництва, зберігання та реалізації готової продукції, податкові накладні, звіти про рух ТМЦ, банківські виписки про рух коштів, касові звіти, [11] та ін.

Отже, аудит процесу реалізації є важливим доказом достовірності та правильності

відображення в обліку виручки від реалізації продукції, доходів і витрат діяльності, фінансових результатів та податкових зобов'язань. Результати роботи та обробки інформації аудиторами, опис виявлених порушень, помилок, відхилень, щодо оцінки стану бухгалтерського обліку, достовірності звітності та законності і правильності господарських операцій, повинні бути обумовлені в Звіті незалежного аудитора про висловлення думки.

Інформація, подана у Звіті незалежного аудитора, повинна бути надійною, компетентною, та достовірною, що розкрис її незалежність, об'єктивність та правдивість.

Висновки. Реалізація готової продукції, робіт і послуг, як завершальна стадія, в процесі обігу коштів підприємства, являється однією із найважливіших. Правильне закриття процесу виробництва, використання ефективної маркетингової політики щодо збуту готової продукції, аудит процесів на забезпечення достовірності показників фінансового стану підприємства, забезпечує ефективне функціонування підприємства в ринкових умовах. Рекомендуємо розглянути необхідність застосування додаткових процедур, які пов'язані з дослідженням наступних аспектів діяльності:

– Відображення доходу. Дослідити чи були продажі, по яких процес отримання прибутку не завершений (наприклад, продаж і доставка обладнання, яке не було змонтовано, у випадку якщо за монтаж відповідає продавець; продаж обладнання, яке потребує підгонки; продаж, але не доставка товарів, проданих у точку отримання).

– Обмеження продаж. Проаналізувати відношення обсягів продажу за звітний і попередній періоди. Дослідити щоденну виручку на предмет незвичайних коливань. Підтвердити крупні або незвичайні операції, які були проведені в кінці року, оригінали первинних документів.

– Повернення проданої продукції. З'ясувати чи існує на підприємстві право повернення продукції згідно існуючої практики або

контракту, обґрунтованість резервного фонду на покриття майбутніх повернених товарів.

– Грошові виплати. З'ясувати правильність відображення руху грошових коштів. Відібрати документи, які фіксують грошові виплати за досліджуваний період, порівняти суму, отримувача платежу або продавця, дату, рахунок-фактуру продавця.

– Операції з фондом оплати праці. Проаналізувати трудові угоди. Перевірити нарахування оплати за погодинну працю. Дослідити правильність суми виплат по оплаті праці, її класифікації та проведення в Головній книзі.

На різних етапах діяльності підприємства беззбитковий рівень продажу різниться, а незначна зміна виручки може викликати істотну зміну прибутку. У зв'язку з цим, аналіз беззбитковості повинен проводитися регулярно, що дозволить адміністрації своєчасно визначати можливі суми прибутків і збитків, встановлювати рівень цін на реалізацію продукції, вирішувати питання щодо обсягу виробництва та реалізації продукції, контролювати структуру витрат, що підвищить результативність управління та діяльність самого підприємства.

Список використаних джерел:

1. Гаркуша Н.М. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті : [навч. посібник] / Гаркуша Н.М., Цуканова О.В., Горошанська О.О. Київ : Знання, 2011. 591 с.
2. Голов С.Ф. Чи перешкоджає П(С)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 5. С. 3–10.
3. Загородній А.Г. Аудит. Теорія і практика : [навч. посібник] / Загородній А.Г., Єлисеєв А.В., Коряги М.В., Блотнер В.Г. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», 2003. 485 с.
4. Заокіпна Н.С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізація. URL: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonallennya-oblikugotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/> (дата звернення: 15.12.2020р.).
5. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник. 3-тє вид., перероб і допов. Київ : ЦНЛ, 2009. 670 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2017 року. Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC). Аудиторська палата України, 2018. 916 с.
8. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник. 6-тє вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.
9. Полякова Л.М., Демків Н.І. Аспекти розвитку системи соціального аудиту в Україні. *Вісник нац. ун-ту «Львівська політехніка»*. 2009. № 639. С. 159–162.
10. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Знання, 2012. 647 с.
11. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія. Київ : НАУ, 2010. 330 с.
12. Шелін С. Економічна суть розрахунків з покупцями і замовниками. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2020. № 4. С. 31–41.

References:

1. Gharkusha N.M. (2011) *Modeli i metody pryjnjattja rishenj v analizi ta audyti* [Models and methods of decision making in analysis and audit]. Kyiv: Znannja. (in Ukrainian)
2. Gholov S.F. (2011) *Chy pereshkodzhaje P(S)BO 16 «Vytraty» ekonomichnij roboti na pidpryjemstvi* [Does UAS 16 "Costs" hinder economic work at the enterprise]. *Bukhghaltersjkyj oblik i audit*, no. 5, pp. 3–10. (in Ukrainian)
3. Zaghorodnij A.Gh., Jelysjejev A.V., Korjaghy M.V., Blotner V.Gh. (2003) *Audyt. Teorija i praktyka* [Audit. Theory and practice]. Ljviv: Nacionaljnij universytet «Ljvivsjka politekhnika». (in Ukrainian)
4. Zaokipna N.S. *Udoskonallennja obliku ghotovoji produkciji ta jiji realizacija* [Improving the accounting of finished products and its implementation]. Available at: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonallennya-oblikugotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi> (accessed 15 December 2020).
5. Kuzheljnij M.V., Linnyk V. Gh. (2001) *Teorija bukghaltersjkogho obliku* [Accounting theory]. Kyiv: KNEU. (in Ukrainian)
6. Lyshylenko O.V. (2009) *Bukhghaltersjkyj oblik* [Accounting]. Kyiv: CNL. (in Ukrainian)
7. Mizhnarodni standarty kontrolju jakosti, audytu, oghljadu, inshogho nadannja vpevnenosti ta suputnykh posluh. Vydannja 2017 roku Mizhnarodna federacija bukghalteriv (IFAC) [International standards for quality control, audit, inspection, other assurance and related services. Published in 2017 by the International Federation of Accountants]. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/2016-2017-7> (accessed 25 December 2020).
8. Oghijchuk M.F., Plaksijenko V.Ja., Belenkova M.I. (2011) *Finansovyj ta upravljinsjkyj oblik za nacionaljnymy standartamy* [Financial and management accounting according to national standards]. Kyiv: Alerta. (in Ukrainian)

9. Poljakova L.M., Demkiv N.I. (2009) Aspekty rozvytku systemy socialnogho audytu v Ukrajinі [Aspects of social audit system development in Ukraine]. *Visnyk nac. un-tu «Ljvivs'jka politekhnika»*, no. 639, pp. 159–162.
10. Suk L.K., Suk P.L. (2012) *Finansovyj oblik* [Financial Accounting]. Kyiv: Znannja. (in Ukrainian)
11. Suk P.L. (2010) *Oblik vyrobnytva i realizaciji sil's'jkoqhospodars'jkoji produkciji v umovakh rynku: metodologhija i praktyka: monoghrafija* [Accounting for the production and sale of agricultural products in market conditions: methodology and practice: a monograph]. Kyiv: NAU. (in Ukrainian)
12. Shelin S. (2018) Ekonomichna sutj rozrakhunkiv z pokupcjamy i zamovnykamy [The economic essence of settlements with buyers and customers]. *Bukhghalterija v sil's'jkomu qhospodarstvi*, no. 4, pp. 31–41.