

Тема 9

Облік процесу реалізації продукції, виконаних робіт, наданих послуг

План лекції

- 9.1. Облік процесу реалізації готової продукції, виконаних робіт і наданих послуг

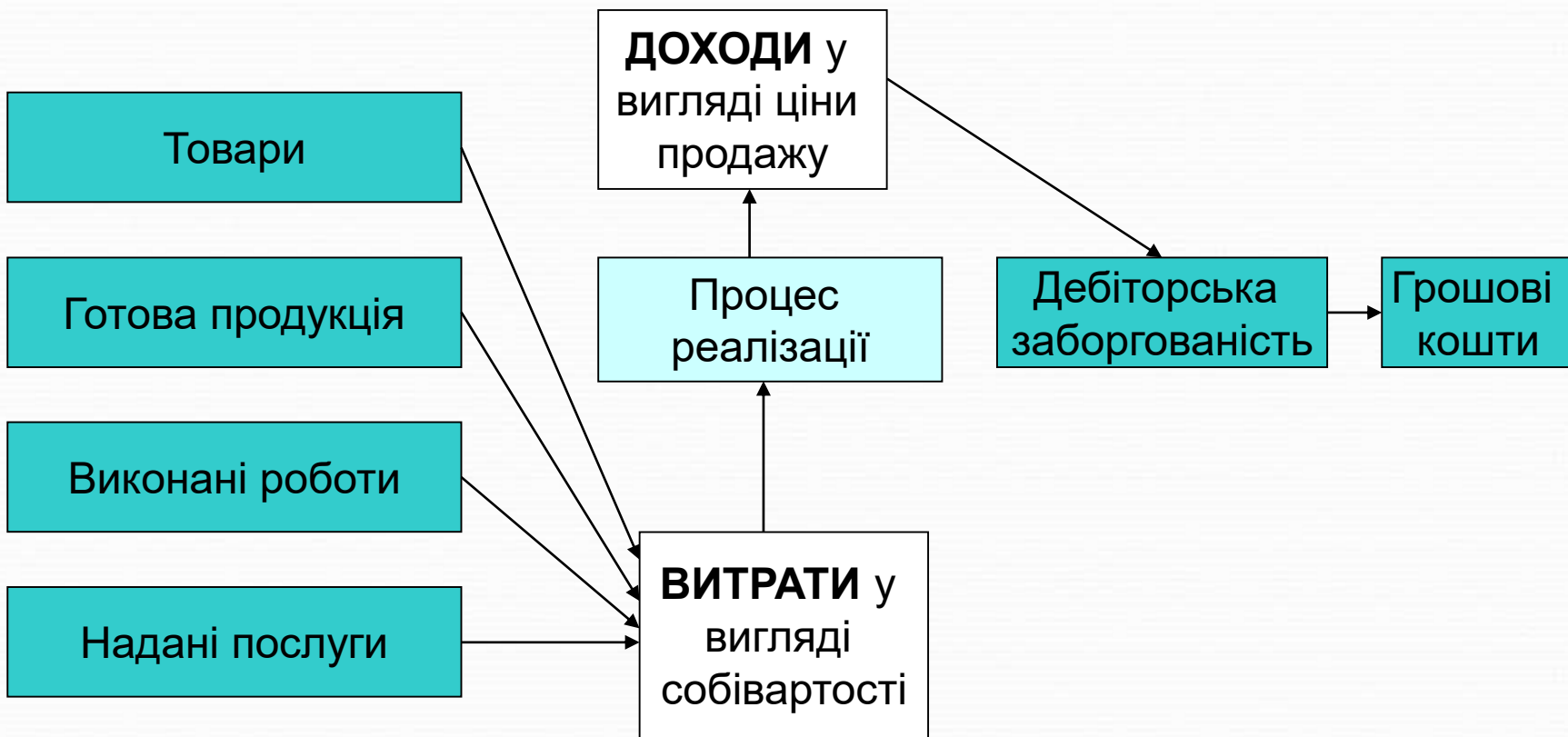
- 9.2. Визначення фінансових результатів

Завершальним етапом кругообороту капіталу підприємства є процес реалізації.

Значення і роль процесу реалізації істотно зростають в умовах становлення ринкових відносин і створення конкурентного середовища. Виробник мусить глибоко вивчати потреби ринку з метою планування обсягів і асортименту виробництва продукції потрібного ринку

Процес реалізації — це сукупність операцій з продажу готової продукції, товарів, надання послуг та виконання робіт споживачам.

У процесі реалізації натуральна форма продукту в результаті обміну набуває, як правило, грошової форми



Підставою для реалізації є договір купівлі-продажу.

В процесі реалізації продавець повинен скласти:

- 1) накладну або рахунок-фактуру (якщо продається товар, продукція) та рахунок на оплату (якщо розрахунки проводяться шляхом передоплати);
- 2) акт виконаних робіт (наданих послуг) (якщо виконувались роботи або надавались послуги);
- 3) податкову накладну.

Покупець на підставі рахунку або рахунку фактури повинен оформити платіжне доручення для перерахування коштів продавцю.

Завдання бухгалтерського обліку процесу реалізації продукції, робіт і послуг:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення ціни реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг

В обліку реалізована продукція відображається за двома видами оцінки:

1) фактичною собівартістю, що становить собівартість (витрати) реалізації

2) продажною вартістю, яка формує дохід від реалізації

ВИТРАТИ
у вигляді
собівартості

ДОХОДИ
у вигляді
ціни продажу

**Дебіторська
заборгованість**

Готова продукція (26) → Д 901

Товари (28) → Д 902

Виконані роботи (23) → Д 903

Надані послуги (23) → Д 903

К 701

К 702

К 703

К 703

36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"

Розрахунок бухгалтерії, складений на основі калькуляції

Договір, накладна, рахунок-фактура

В обліку реалізована продукція відображається за двома видами оцінки:

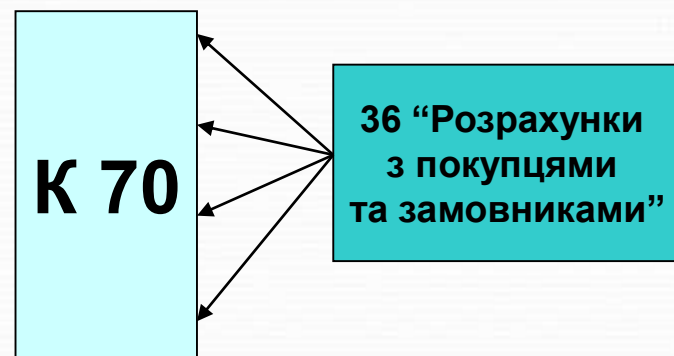
1) фактичною собівартістю, що становить собівартість (витрати) реалізації

2) продажною вартістю, яка формує дохід від реалізації

ВИТРАТИ
у вигляді
собівартості

ДОХОДИ
у вигляді
ціни продажу

**Дебіторська
заборгованість**



Розрахунок бухгалтерії,
складений на основі калькуляції


Договір, накладна, рахунок-фактура

Порівняння цих двох видів оцінки реалізованої продукції дає можливість визначити фінансовий результат від продажу: прибуток або збиток.

Перевищення продажної вартості над фактичною собівартістю реалізованої продукції свідчить про прибутковість операцій з продажу, тоді як перевищення фактичної собівартості над продажною вартістю означає, що така діяльність приносить підприємству збитки

Фактична собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт і наданих послуг формується за дебетом рахунка 90 “Собівартість реалізації” в кореспонденції з рахунками запасів (26, 28, 23).

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



Продажна вартість, окрім собівартості, включає суму, яка повинна покрити суму сплаченого ПДВ, інші витрати діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати), а також забезпечити отримання прибутку.

Податок на додану вартість

При продажу готової продукції, товарів, робіт та послуг продавець зобов'язаний з доходу, одержаного від реалізації, нарахувати суму податкових зобов'язань з податку на додану вартість (ПДВ), ставка якого становить **20 %**.

Виручка від реалізації при цьому містить суму ПДВ.

Порядок розрахунку ПДВ

Варіант 1

Виручка від реалізації 12 000 грн., в т.ч. ПДВ (ПДВ – 20%)

$$\text{ПДВ} = 12000 \times 20 \% / 120 \% = 2000 \text{ грн.}$$

$$\text{ПДВ} = 12000 / 6 = 2000$$

Д 36 К 70 12000 грн.

Д 70 К 64 2000 грн.

Варіант 2

Виручка від реалізації 10 000 грн., крім того ПДВ (20%)

$$\text{ПДВ} = 10000 \times 20 \% / 100 \% = 2000 \text{ грн.}$$

$$\text{ПДВ} = 10000 / 5 = 2000$$

Д 36 К 70 12000 грн. (10000+2000)

Д 70 К 64 2000 грн.

Сума ПДВ, включена в дохід від реалізації, повинна бути сплачена до бюджету, тому відображається як кредиторська заборгованість перед бюджетом.

Приклад

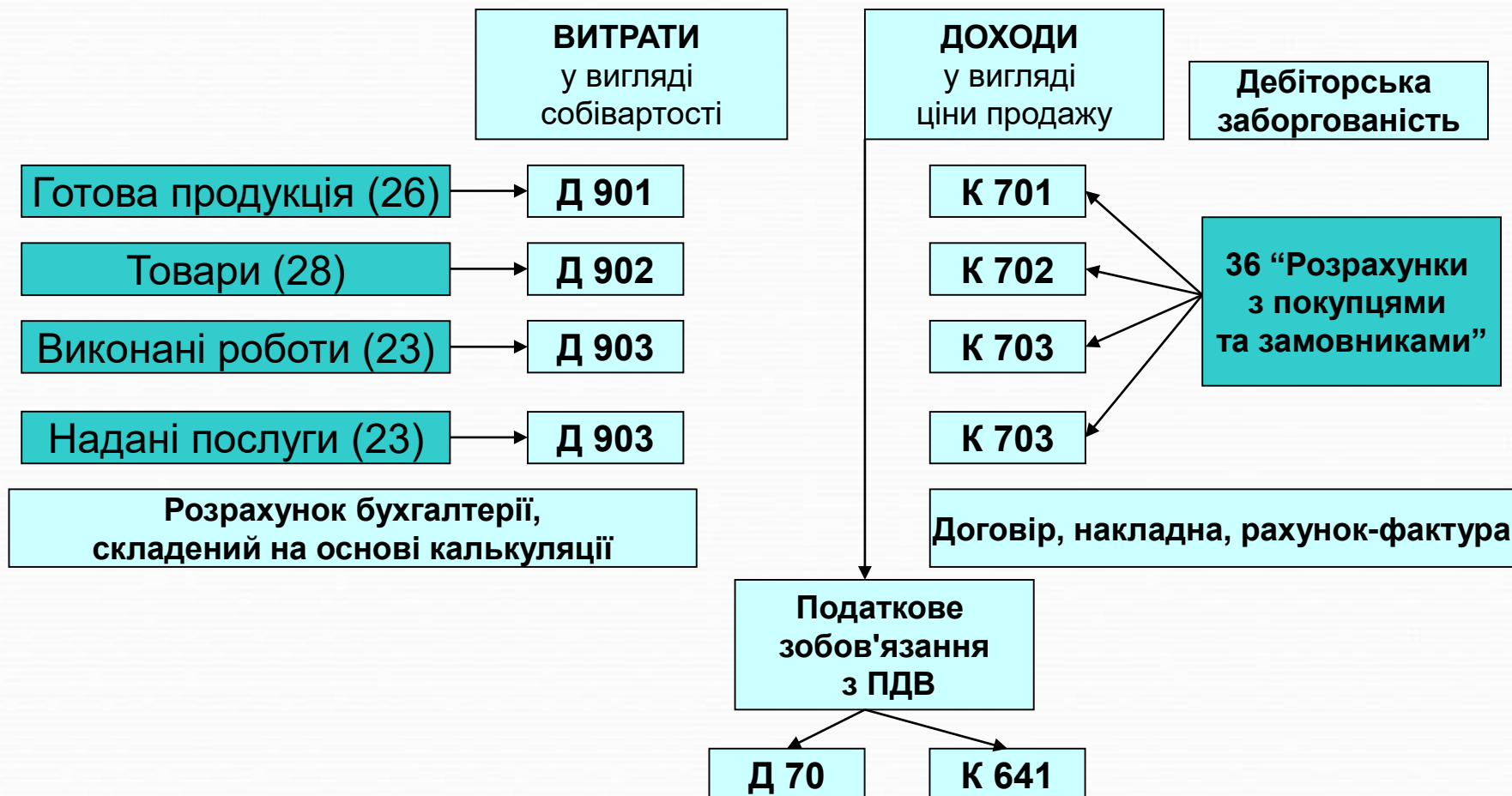
ТзОВ “Зоряна” є виробником мебелі. В поточному місяці (листопаді) виготовлено 20 столів офісних, собівартість яких склала 100 грн. за одиницю.

Протягом листопада реалізовано 15 столів. Продажна вартість столів була визначена в розмірі 180 грн., в т.ч. ПДВ.

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Зоряна” за листопад 2020 р.

№	Зміст	Д	К	Сума
1	Орибутовано з виробництва на склад готову продукцію – столи (20 шт. по 100 грн.)	26	23	2000
2	Відвантажено покупцям столи (15 шт.) за продажною вартістю 15 x 180 = 2700 Сума з ПДВ	36	701	2700
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ $2700/6=450$	701	641	450
4	Відображено собівартість реалізованих столів (15 шт. по 100 грн.)	901	26	1500
5	Одержано від покупців кошти в оплату реалізованих столів	311	36	2700

Схема відображення доходів та витрат в процесі реалізації



Облік надання послуг

Надання послуг підприємствами передбачає виконання підприємством певного замовлення протягом визначеного періоду часу. Тривалість надання послуги у часі визначає її особливості визнання доходу підприємства (П(С)БО 15 “Доходи”).

Розглядатимемо ситуацію, коли дохід визначається в результаті фактичного надання послуги в цілому.

***Згідно П(С)БО 16 «Витрати»,
собівартість реалізованих послуг
складається з кількох груп витрат:***

- 1) виробничої собівартості послуг, наданих протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- 3) наднормативних виробничих витрат.

Приклад

ТзОВ “Зоряна” є надає послуги з ремонту одягу. В поточному місяці (листопаді) договірна вартість наданих послуг згідно квитанцій склала 3000 грн., в т.ч. ПДВ.

Собівартість наданих послуг згідно калькуляції клала 1800 грн.

Журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ “Зоряна” за листопад 2013 р.

№	Зміст	Д	К	Сума
1	Відображено дохід від наданих послуг за договірною вартістю їх надання	36	703	3000
2	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ $3000/6=500$	703	641	500
3	Відображено собівартість наданих послуг	903	23	1800
4	Одержано від покупців кошти в оплату наданих послуг	30	36	3000

Організація та методологія обліку готової продукції та її реалізації регламентується відповідними нормативними документами, чинними в Україні:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»;

План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ; Національного положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»;

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»

Приклад

В звітному періоді підприємство придбало товари на суму 6000 грн., в т.ч. ПДВ; матеріали на суму 10000 грн., крім того ПДВ.

Реалізовано готової продукції на суму 42000 грн., в т.ч. ПДВ; і товарів на суму 5000 грн., крім того ПДВ.

Відобразити ПК та ПЗ з ПДВ, а також здійснити розрахунки з бюджетом, у випадку необхідності.

Журнал реєстрації господарських операцій

№	Зміст	Д	К	Сума
1	Оприбутковано товари $6000 - 1000 = 5000$	28	63	5000
2	Відображено ПК з ПДВ по придбаних товарах $6000 / 6 = 1000$	64	63	1000
3	Оприбутковано матеріали	20	63	10000
4	Відображено ПК з ПДВ по придбаних матеріалах $10000 / 5 = 2000$	64	63	2000
5	Відображено дохід від продажу продукції	36	70	42000
6	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ $42000 / 6 = 7000$	70	64	7000
7	Відображено дохід від продажу товарів $5000 + 1000 = 6000$	36	70	6000
8	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ $5000 / 5 = 1000$	70	64	1000
9	ПК = $1000 + 2000 = 3000$ ПЗ = $7000 + 1000 = 8000$ Ми повинні погасити заборгованість з ПДВ перед бюджетом = $8000 - 3000 = 5000$	64	31	5000



Рахунок 79 "Фінансові результати" призначений для визначення фінансового результату

Рахунок 79 "Фінансові результати"

Д

відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток (рахунки 90, 92-98)

К

відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (рахунки 70-74)

79 «Фінансові результати»

Д

К

Списано доходи на фінансові результати діяльності підприємства

70 "Доходи від реалізації"

71 "Інший операційний дохід»

72 «Дохід від участі в капіталі»

73 «Інші фінансові доходи»

74 "Інші доходи"

рахунок 79

Списано витрати на фінансові результати діяльності підприємства

Д

К

субрахунок 791

90 "Собівартість реалізації"

92 "Адміністративні витрати"

93 "Витрати на збут"

94 "Інші витрати операційної діяльності»

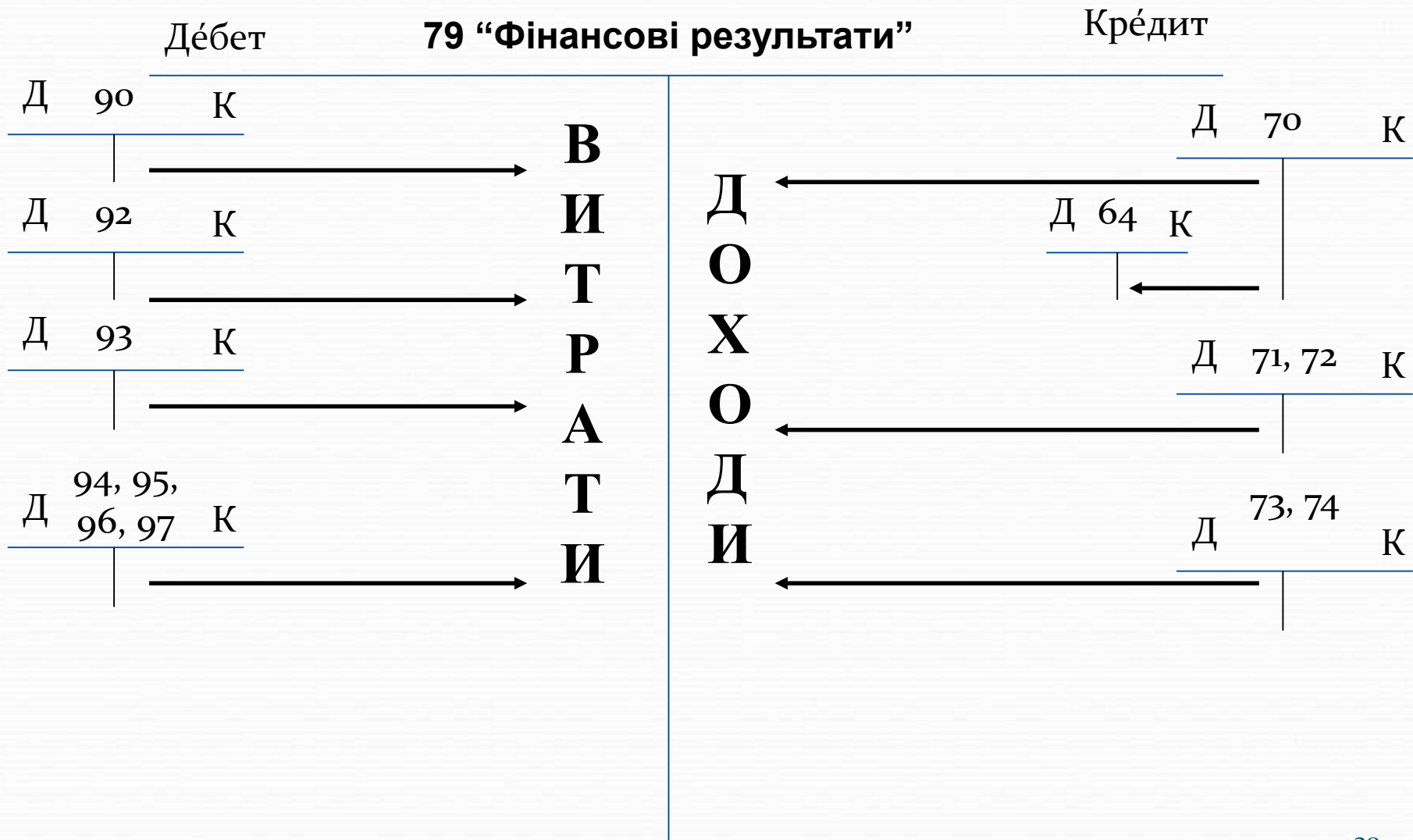
95 «Фінансові витрати»

96 «Втрати від участі в капіталі»

97 "Інші витрати"

Рахунок 79 закривається на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)"

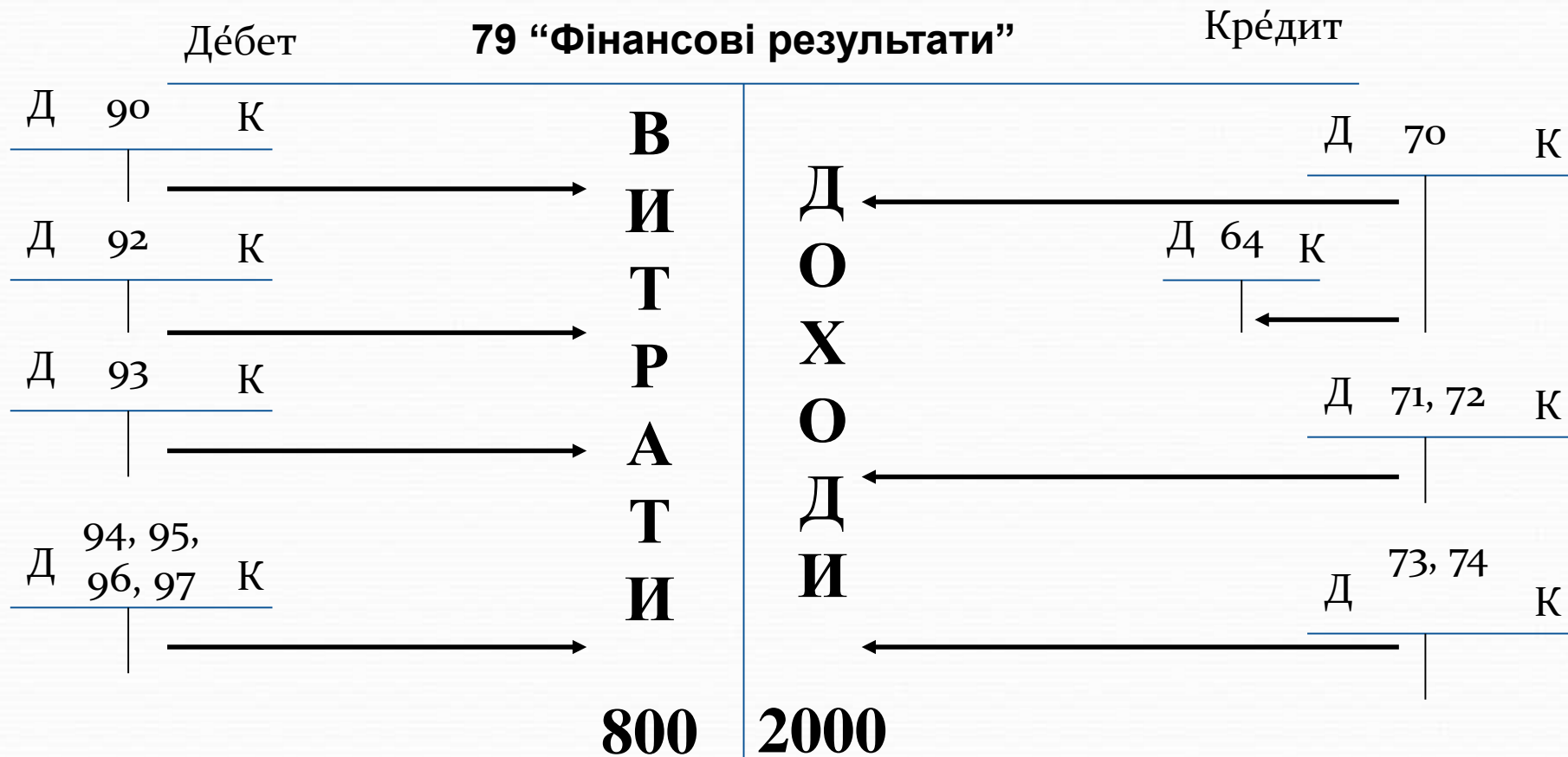
- Д 79 К 441 Відображено фінансовий результат діяльності підприємства (прибуток)
- Д442 К 79 Відображено фінансовий результат діяльності підприємства (збиток)



На цьому етапі здійснюється порівняння доходів (відображених в кредиті рахунку 79) та витрат (відображених в дебеті рахунку 79).

СИТУАЦІЯ 1

ДОХОДИ > ВИТРАТ



Якщо доходи склали 2000 грн., а витрати – 800 грн., то підприємство отримало прибуток

$$2000 - 800 = 1200 \text{ грн.}$$

ПРИБУТОК ДО ОПОДАТКУВАННЯ

В цьому випадку Податковий кодекс України передбачає необхідність утримання податку на прибуток, ставка якого в 2020 р. становить 18 %.

УВАГА!

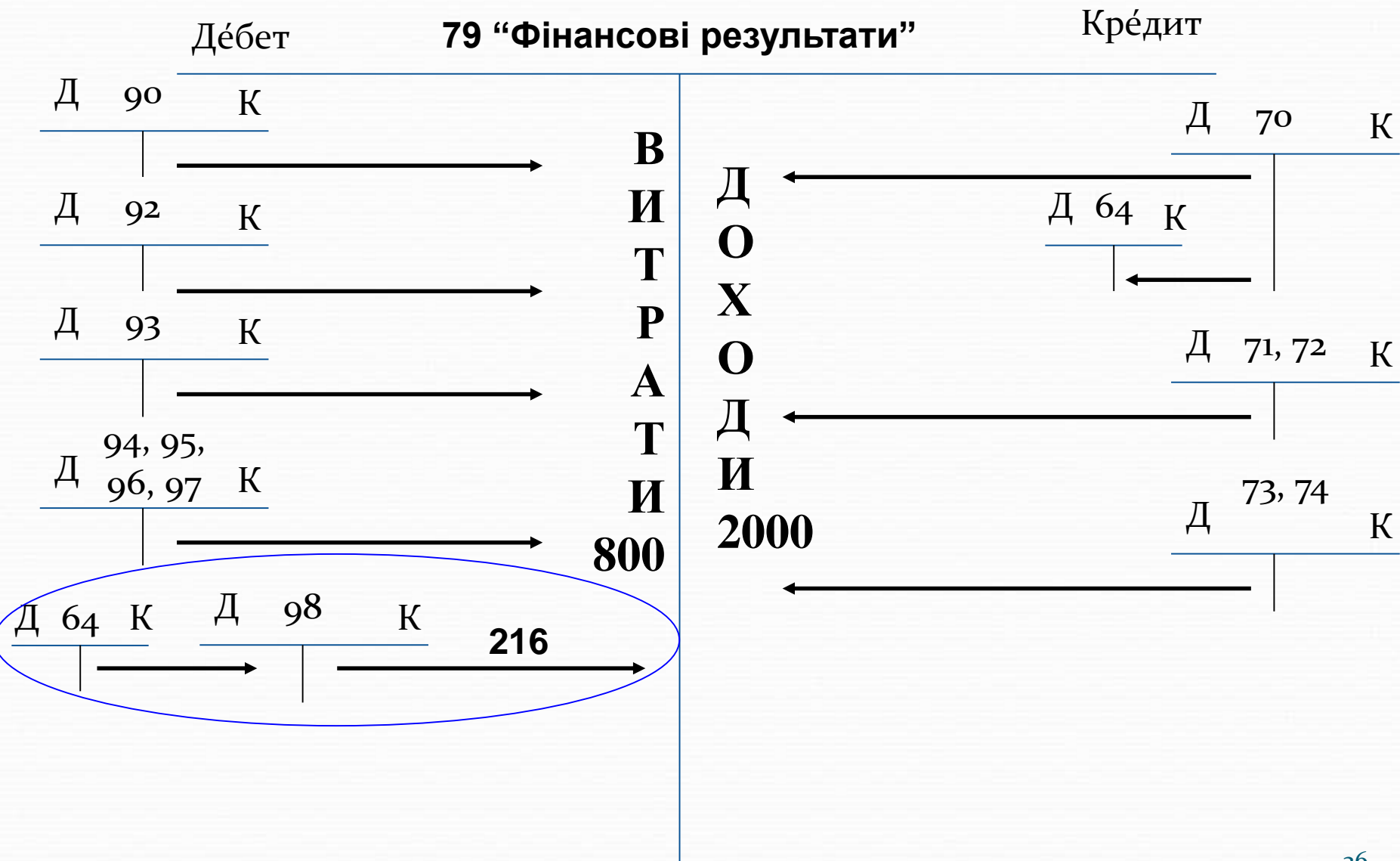
Розмір податку на прибуток визначається за даними податкових доходів та витрат, але в курсі “Загальної теорії бухгалтерського обліку” розглядатимемо порядок його нарахування на основі бухгалтерських доходів та витрат

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

$$1200 \text{ грн.} \times 18 \% / 100 \% = \mathbf{216 \text{ грн.}}$$

Д 98 “Податок на прибуток” К 641 “Розрахунки за податками”

Д 79 “Фінансові результати” К 98 “Податок на прибуток”



Прибуток до оподаткування за
вирахуванням податку на прибуток
називається **чистим прибутком**.

В нашому прикладі:

$$\text{Чистий прибуток} = 1200 - 216 = 984$$

Чистий прибуток, по суті, є тією сумою, яка врівноважує обороти по рахунку 79.

Тобто від доходу у нас залишається лише цінність його різниці з витратами. І ось уже цю різницю ми залишаємо в пасиві, але уже під виглядом прибутку, який відображається на рахунку 441 **“Прибуток нерозподілений”**.

Д 79 К 441 984 грн.

Дебет

79 "Фінансові результати"

Кредит

Д 90 К



Д 92 К



Д 93 К



Д 94, 95,
96, 97 К



**В
И
Т
Р
А
Т
И

800**

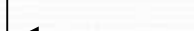
**Д
О
Х
О
Д
И

2000**

Д 70 К



Д 64 К



Д 71, 72 К



Д 73, 74 К



Д 64 К

Д 98 К



216

Д 441 К



984

Дебетовий оборот 2000

Кредитовий оборот 2000

СИТУАЦІЯ 2

ДОХОДИ < ВИТРАТ



Якщо доходи склали 3500 грн., а витрати – 4000 грн., то підприємство отримало збиток

$$3500 - 4000 = -500 \text{ грн.}$$

ЗБИТОК

В цьому випадку підприємство одразу відображає суму збитку у складі власного капіталу на субрахунку 442 “Непокриті збитки”, який є контрпасивним рахунком.

Д 442 К 79 500

Дéбет

79 "Фінансові результати"

Крédит

Д 90 К



Д 92 К



Д 93 К



Д 94, 95,
96, 97 К



**В
И
Т
Р
А
Т
И**
4000

Д 70 К



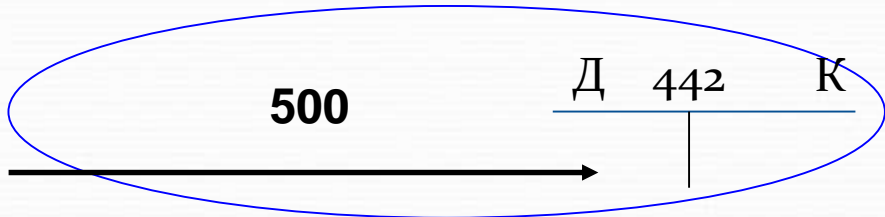
Д 64 К



Д 71, 72 К



Д 73, 74 К



Д 442 К

500

Дебетовий оборот 4000

Кредитовий оборот 4000

Як ми вже з'ясували, в балансі відображається лише чистий фінансовий результат (прибуток чи збиток).

№	Зміст	Д	К	Сума
1	Накладна. Відображено дохід від реалізації	36	70	200000,00
2	Податкова накладна Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	70	641/ПД В	33333,33
3	Розрахунок бухгалтерії, калькуляція Відображено собівартість реалізованої продукції	90	26	50000,00
4	Розрахунок бухгалтерії Відображено у складі фінансових результатів чистий дохід (200000-33333,33)	70	79	166666,67
5	Розрахунок бухгалтерії Відображено у складі фінансових результатів собівартість реалізації	79	90	50000,00
6	Розрахунок бухгалтерії Нараховано податок на прибуток Прибуток до оподаткування = $200000 - 33333,33 - 50000 = 116666,67$ Податок на прибуток = $116666,67 \times 18 \% / 100 \% = 21000$	98	641/ПП	21000,00
7	Розрахунок бухгалтерії . Відображено у складі фінансових результатів нарахований податок на прибуток	79	98	21000,00
8	Розрахунок бухгалтерії. Визначено чистий фінансовий результат – прибуток $166666,67 - 50000,00 - 21000 = 95666,67$	79	441	95666,67