

В.А. ДЕРІЙ*(Тернопільський національний економічний університет, м. Тернопіль, Україна)*

Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат

Стаття присвячена з'ясуванню сутності та місця витрат на збут у системі обліку невиробничих витрат підприємства й обґрунтування пропозицій щодо підвищення його інформативності. На основі вивчення підходів вітчизняних вчених до трактування сутності та місця витрат на збут в системі витрат підприємства, автор доводить, що збутові витрати належать, переважно, до невиробничих витрат операційної діяльності підприємства. З метою зведення до мінімуму непродуктивних витрат облік витрат на збут необхідно вести у кількох розрізах. Для обліку витрат на збут у складі синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут», автор пропонує відкривати субрахунки, які б відповідали статтям витрат визначених в пункті 19 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». На думку автора, такий підхід сприятиме формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації щодо витрат на збут продукції, як основи для проведення оперативного, тактичного (поточного) і стратегічного аналізу ефективності маркетингової діяльності підприємства. Коротко визначено мету, джерела та напрямки аналізу витрат на збут продукції.

Ключові слова: витрати, збут, система обліку, аналіз, невиробничі витрати, елементи витрат.

В.А. ДЕРІЙ*(Тернопільський національний економічний університет, г. Тернополь, Україна)*

Расходы на сбыт в системе учета и анализа непроизводственных расходов

Статья посвящена выяснению сущности и места расходов на сбыт в системе учета непроизводственных расходов предприятия, а также обоснованию предложений по повышению его информативности. На основе изучения подходов отечественных ученых к трактовке сущности и места расходов на сбыт в системе расходов предприятия, автор доказывает, что сбытовые расходы относятся, преимущественно, к непроизводственным расходам операционной деятельности предприятия. С целью сведения к минимуму непроизводительных расходов учет расходов на сбыт необходимо вести в нескольких разрезах. Для учета расходов на сбыт в составе синтетического счета 93 «Расходы на сбыт», автор предлагает открывать субсчета, соответствующие статьям расходов определенных в пункте 19 Положения (стандарта) бухгалтерского учета 16 «Расходы». По мнению автора, такой подход будет способствовать формированию достаточно развернутой аналитической информации о расходах на сбыт продукции, как основы для проведения оперативного, тактического (текущего) и стратегического анализа эффективности маркетинговой деятельности предприятия. Коротко определены цель, источники и направления анализа затрат на сбыт продукции.

Ключевые слова: расходы, сбыт, система учета, анализ, непроизводственные расходы, элементы расходов.

V.A. DERIY*(Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine)*

Distribution Costs in Accounting and Analysis of Non-production-related Costs

The Article covers the clarification of nature and place of distribution costs in accounting system of company's non-production-related costs, as well as the groundings of the proposals for improving its information content. Based on the study of national scientists' approaches to the marketing essence and place within the company's expenses, the author proves that marketing expenses relate mainly to the non-productive expenditure operations of the company. For

Бухгалтерський облік

the purposes of minimizing the distribution costs these costs accounting should be carried out from several angles. For accounting distribution costs contained in the synthetic account 93 - 'Distribution costs' - the author proposes to open a sub-account corresponding to the expense items defined in paragraph 19 of the Accounting Regulation (Standard) No 16 - 'Expenses'. According to the author such approach will enable a rather detailed analytical information on the costs of product sales as a basis for operational, tactical (current) and strategic analysis of the company's marketing activity efficiency. The purpose, sources and trends of cost analysis for product distribution have been highlighted.

Keywords: costs, distribution, accounting system, analysis, non-production-related costs, cost elements.

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки процес збуту продукції займає особливе місце в діяльності кожного підприємства, адже, насамперед, від того як здійснюється цей процес залежить його фінансовий результат. Збут продукції є найважливішою, хоч і завершальною стадією кругообігу капіталу. Без ефективного збуту продукції немає перспектив на закупівлю підприємством запасів, виробництво, вкладання інвестицій. Витрати на збут продукції належать до витрат, що входять до повної собівартості продукції, яка передбачена для збуту (реалізації). Питома вага витрат на збут у структурі повної собівартості реалізованої продукції коливається від 1 % до 5 % (залежно від виду продукції, місця, домовленостей та умов її збуту). Витрати на збут продукції підприємство зобов'язане постійно планувати, вчасно облікувати і аналізувати, належно контролювати, в іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати діяльності підприємства-виробника. Означене вище і визначає актуальність теми нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Термін «невиробничі витрати» вживається лише в окремих публікаціях К.В. Безверхого: неvirобничі витрати – адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [1, с. 25]; А.Ю. Козаченко: неvirобничі витрати опосередковано належать до процесу виробництва та пов'язані з управлінням виробничим процесом й реалізацією продукції (робіт, послуг), які охоплюють: витрати управління, дослідження і розробку, збут продукції та інші функції бізнесу [6, с. 245]; Н.М. Нечай: неvirобничі

витрати є витратами операційної діяльності, котрі не входять до складу виробничої собівартості (підсистема фінансового обліку) та витрати, які зумовлені виконанням певних функцій і не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виробництва (підсистема внутрішньогосподарського обліку) [8], а також у статтях авторів «Економічна енциклопедія»: витрати, пов'язані з реалізацією виробленої продукції, які зараховують до повної собівартості продукції [4, с. 207]; витрати, пов'язані з основними фондами, товарними запасами, предметами споживчого призначення, які безпосередньо не залежать від процесів виробництва [5, с. 549].

Метою статті є з'ясування суті та місця витрат на збут у системі обліку неvirобничих витрат й обґрунтування пропозицій щодо підвищення його інформативності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Під витратами підприємства доцільно розуміти будь-які витрати, які здійснює підприємство у процесі своєї господарсько-фінансової діяльності. З точки зору процесу виробництва, ці витрати можна поділяти на виробничі і неvirобничі.

До виробничих витрат відносять витрати на виробництво й загальноvirобничі витрати. Відповідно, усі решта витрат підприємства можна вважати неvirобничими. Проте, при такому поділі виникає проблема тісноти взаємозв'язку між неvirобничими витратами і межами таких витрат за видами діяльності підприємства (витрати основної та іншої операційної діяльності, фінансової, інвестиційної та іншої діяльності) (табл. 1).

Таблиця 1

Класифікація виробничих та неvirобничих витрат підприємства

Групи і підгрупи виробничих або неvirобничих витрат	Витрати в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків)	Групи витрат за видами діяльності
Виробничі витрати	Витрати на виробництво (прямі витрати) (рахунок 23)	Витрати основної діяльності
	Непрямі (загальноvirобничі) витрати (рахунок 91)	
Неvirобничі капітальні витрати	Капітальні інвестиції (витрати) (рахунок 15)	
Інші неvirобничі витрати операційної діяльності	Адміністративні витрати (рахунок 92)	Витрати операційної діяльності (в тому числі основної)
	Витрати на збут (рахунок 93)	
	Інші операційні витрати (рахунок 94)	
Фінансові та інші неvirобничі витрати (втррати)	Фінансові витрати (рахунок 95)	Витрати неопераційної діяльності
	Втррати від участі в капіталі (рахунок 96)	
	Інші витрати діяльності (рахунок 97)	
Неvirобничі податкові витрати	Податок на прибуток (витрати на сплату сум податків на прибуток підприємства) (рахунок 98)	

Як бачимо невикористані витрати варто поділяти на: невикористані капітальні витрати, інші невикористані витрати операційної діяльності, фінансові, податкові та інші невикористані витрати (втррати) у межах витрат неопераційної діяльності підприємства.

Невикористані витрати підприємства можуть суттєво збільшуватись через непродуктивні витрати, зокрема зайву перевитрату енергетичних та матеріальних ресурсів працівниками підприємства на зразок світла, включеного навіть в тих місцях, де вже нікого не залишилось, або ж працівників, які користуються офіційним телефоном для здійснення своїх особистих дзвінків, що не пов'язані з потребами офісу тощо [11, с. 1].

Найближче до класичного розуміння невикористаних витрат, на наш погляд, є невикористані витрати операційної діяльності, до складу яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Проблеми обліку витрат на збут піднімалися у працях Н.В. Гавришко, Н.М. Гудзенко, А.Ю. Козаченко, О.А. Шевчука та інших вітчизняних авторів. Так, Н.В. Гавришко під збутом розуміє процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача. На думку авторки, групування витрат на збут слід здійснювати за наступними статтями витрат: 1) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів; 2) витрати на пакування продукції; 3) витрати на транспортування; 4) витрати на управління збутовою діяльністю. До внутрішньої звітності із збуту вона пропонує включити: звіт про показники збутової діяльності; сегментний звіт про фінансові результати; звіт про заборгованість за реалізовану продукцію; контрольний звіт про відхилення від кошторису збутових витрат [2].

Н.М. Гудзенко вважає, що збут – це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію), спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва. Автор запропонувала перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», передбачивши для обліку витрат на збут субрахунок 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати»). З метою формування оперативних аналітичних даних про процес і результати збутової діяльності розроблено «Відомість обліку витрат збутової діяльності» та «Відомість обліку збуту за каналами» [3, с. 8, 11, 15].

А.Ю. Козаченко витрати на збут продукції відносить до невикористаних витрат, а рахунок 93 «Витрати на збут» характеризує, як рахунок, що містить інформацію про суму витрат, пов'язаних із операціями щодо вивезення продукції власним транспортом [7, с. 91].

О.А. Шевчук сприймає збут як процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розрахується

за неї та отримує її у власність. Облік витрат на збут, з його точки зору, доцільно організувати за такими калькуляційними об'єктами: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. До рахунку 93 «Витрати на збут» рекомендовано відкрити 5 субрахунків: витрати на рекламу і маркетинг, витрати на зберігання готової продукції, транспортні витрати збуту, трансакційні витрати, інші витрати на збут [10, с. 5, 8, 10].

З наведеного вище можна констатувати, що низка питань, пов'язаних з трактуванням невикористаних витрат, витрат на збут та їх обліком залишається дискусійними й проблемними.

Збут продукції, вважаємо, варто розглядати як динамічний процес руху продукції на певному її ринку, який підтверджує або не підтверджує ефективність підприємницької діяльності й відповідно засвідчує або не засвідчує конкурентоспроможність підприємства.

Витрати на збут – це, за нашим переконанням, нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції.

Витрати на збут обліковують на однойменному синтетичному рахунку 93. До цього рахунку субрахунків не передбачено, тому кожне підприємство має право самостійно обирати собі перелік субрахунків, а також аналітичних рахунків до кожного з них.

Склад витрат на збут регламентується п. 19 П(С)БО 16 «Витрати», куди входить 12 позицій, починаючи від витрат пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на її складах і закінчуючи іншими витратами, що пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [9].

Це дає підстави сформулювати відповідний перелік субрахунків до синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут», який, на наш погляд, може виглядати наступним чином:

931 – Витрати пакувальних матеріалів і ремонт тари;

932 – Оплата праці та комісійні винагороди працівникам сфери збуту;

933 – Витрати на передпродажну підготовку товарів, рекламу і дослідження ринку (маркетинг);

934 – Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

935 – Витрати на утримання необоротних активів у сфері збуту;

936 – Витрати на транспортування і страхування продукції;

937 – Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

938 – Витрати на внутрішньогосподарське транспортування продукції;

939 – Інші витрати у сфері збуту.

Аналіз витрат на збут повинен здійснюватись не відокремлено, а у контексті аналізу усіх витрат підприємства (витрат діяльності), аналізу процесу виробничо-збутової або збутової діяльності підприємства. На нашу думку, мета такого аналізу полягає у з'ясуванні видів і напрямків

Бухгалтерський облік

непродуктивних витрат на збут та розробленні заходів щодо зведення таких витрат до мінімуму.

Джерелами інформації для аналізу витрат на збут є договори з покупцями, товарно-транспортні і податкові накладні, приймальні квитанції, накладні (внутрішньогосподарського призначення), звіти про продаж продукції, звіти про складські витрати, журнали, журнали-ордери, відомості аналітичного обліку зі збуту (реалізації) готової продукції (товарів, товарно-матеріальних цінностей, робіт та послуг), Головна книга тощо.

Витрати на збут можна, насамперед, аналізувати з позиції оперативного, тактичного (поточного) і стратегічного аналізу. В процесі оперативного аналізу аналізують витрати на збут за короткі проміжки часу (зміна, день, доба, п'ятиденка, тиждень, декада, половина місяця), що дає змогу миттєво виявляти непродуктивні витрати та ухвалювати за кожним з таких випадків оперативне управлінське рішення. Під час тактичного (поточного) аналізу здійснюється аналіз витрати на збут за середні проміжки часу (звітний місяць, квартал, рік), що дає змогу встановлювати суми непродуктивних витрат за довші періоди та ухвалювати тактичні управлінські рішення. В процесі стратегічного аналізу витрати на збут проектуються на відповідну перспективу (5-10 років) і ухвалюються стратегічні управлінські рішення.

Під час здійснення аналізу витрат на збут необхідно проаналізувати наступні напрямки:

- динаміку і структуру витрат підприємства (витрат діяльності), в тому числі витрат на збут, з них: витрат, що не підлягають відшкодуванню покупцями (замовниками);

- суму і питому вагу витрат на збут у загальній сумі витрат (повній собівартості реалізованої продукції);

- обсяги та структуру витрат за напрямками збуту, покупцями (замовниками) і видами продукції, в тому числі: матеріальних витрат, витрат на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- суми та структуру витрат на оплату праці і комісійні винагороди працівникам сфери збуту;

- обсяги та структуру складських витрат загалом і по кожному складу зокрема;

- обсяги і структуру транспортних витрат, в тому числі: витрат, здійснених власним транспортом; з них витрат, що не відшкодовані покупцями (замовниками);

- суми та структуру страхових, митних і податкових платежів;

- обсяги та структуру витрат на рекламу за її видами і способом розміщення;

- обсяги та структуру маркетингових витрат тощо.

Висновки. На основі вивчення підходів вітчизняних вчених до трактування сутності і місця витрат на збут в системі витрат підприємства, можна констатувати, що збутові витрати належать, переважно, до невиробничих витрат операційної діяльності. З метою зведення до мінімуму непродуктивних витрат облік витрат на збут необхідно вести у кількох розрізах. Для обліку витрат

на збут у складі синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут», на наш погляд, доцільно відкривати субрахунки, які б відповідали статтям витрат визначених в п. 19 П(С)БО 16 «Витрати». Такий підхід сприятиме формуванню достатньо розгорнутої аналітичної інформації щодо витрат на збут продукції, як основи для проведення оперативного, тактичного (поточного) і стратегічного аналізу ефективності маркетингової діяльності підприємства.

4 Список використаних джерел

1. *Безверхий К.В.* Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.

2. *Гавришко Н.В.* Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.В. Гавришко. – К., 2001. – 19 с.

3. *Гудзенко Н.М.* Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Гудзенко. – К., 2006. – 25 с.

4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 1 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

5. Економічна енциклопедія: У трьох томах. – Т. 2 / Редкол.: ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2001. – 848 с.

6. *Козаченко А.Ю.* Аналіз проблем та удосконалення обліку невиробничих витрат у цукровій промисловості / А.Ю. Козаченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sek_cija_5_2013_04_18_19/analiz_problem_ta_udoskonalennja_obliku_nevirobnichi_kh_vitrat_u_cukrovij_promislovosti/25-1-0-597.

7. *Козаченко А.Ю.* Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат / А.Ю. Козаченко // Економічний часопис - XX. – 2012. – № 11-12(1). – С. 90-92.

8. *Нечай Н.М.* Облік та контроль невиробничих витрат (на прикладі машинобудівних підприємств): автореф. дис. канд. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н.М. Нечай. – К., 2003. – 18 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами внесеними станом на 27.06.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

10. *Шевчук О.А.* Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.А. Шевчук. – Тернопіль, 2012. – 20 с.

11. Як можна зменшити невиробничі витрати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://arhiv-statey.pp.ua/index.php?newsid=25938>.