

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

РІЗНИК РОМАНІЯ ІВАНІВНА

АУДИТ ТА АНАЛІЗ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ НА
ЗБУТ / AUDIT AND ANALYSIS OF ADMINISTRATIVE AND SELLING
EXPENSES

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Освітньо – професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОЕЕМ – 21
Різник Р.І.

Науковий керівник:
К.е.н., доцент
Михайлишин Н.П.

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
------------	---

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ НА ЗБУТ

1.1. Зміст і склад адміністративних витрат як об'єкта аудиту та аналізу...	6
1.2. Зміст і склад витрат на збут як об'єкта аудиту та аналізу.....	16
1.3. Класифікація адміністративних витрат і витрат на збут.....	26
Висновки до розділу 1.....	31

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ ЗА ЗБУТ

2.1. Складові інформаційного забезпечення аудиту та аналізу адміністративних і збутових витрат.....	33
2.2. Формування інформації про адміністративні витрати і витрати на збут у фінансовому обліку.....	43
2.3. Формування інформації про адміністративні витрати і витрати на збут в управлінському обліку.....	52
Висновки до розділу 2.....	64

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА АНАЛІЗ АДМІНІСТРАТИВНИХ І ЗБУТОВИХ ВИТРАТ

3.1. Аудит адміністративних витрат і витрат на збут.....	66
3.2. Аналіз адміністративних витрат і витрат на збут.....	73
Висновки до розділу 3.....	86
Висновки.....	87
Список використаних джерел.....	92
Додатки.....	

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах функціонування ринкової економіки для кожного суб'єкта господарювання пріоритетними завданнями із забезпечення ефективності його діяльності є управління витратами, в тому числі адміністративними і збутовими. Слід зазначити, що на відміну від витрат, які формують виробничу собівартість продукції, адміністративні витрати і витрати на збут практично не привертають увагу менеджерів, хоча більшість фахівців і відзначає значний вплив даних витрат на формування фінансових результатів, не пропонуючи жодних дієвих заходів щодо їх оптимізації. Актуальність теми дослідження обумовлена також нагальною потребою в розробці ефективної методики розподілу адміністративних і збутових витрат для потреб ціноутворення, яка б відповідала інформаційним запитам користувачів.

Недостатнє усвідомлення ролі адміністративних витрат при формуванні повної собівартості продукції, на практиці призводить до непродуманих управлінських рішень, що, в свою чергу, негативно впливає на фінансові результати діяльності вітчизняних підприємств.

Недостатня розробка питань методичного забезпечення обліку, аналізу та аудиту адміністративних витрат та витрат на збут підтверджують актуальність обраної теми магістерської роботи й обумовлюють доцільність проведення дослідження.

Значний внесок у розробку теоретичних і практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту адміністративних витрат і витрат на збут внесли вітчизняні і зарубіжні вчені Бутинець Ф.Ф., Гудзь Н.В., Подмешальська Ю.В., Пушкар М.С., Ткаченко Н.М., Хорнгрен Ч. та інші.

Мета магістерської роботи полягає у вивченні діючої методики обліку, аналізу та аудиту адміністративних витрат і витрат на збут.

Для досягнення поставленої мети визначені такі завдання:

- дослідити зміст і склад адміністративних та збутових витрат як об'єктів обліку, аудиту і аналізу;
- розглянути існуючі класифікації адміністративних витрат і витрат на збут;
- дослідити складові інформаційного забезпечення аудиту та аналізу адміністративних і збутових витрат
- вивчити порядок формування інформації про адміністративні витрати і витрати на збут у фінансовому і управлінському;
- розглянути діючу методику аудиту адміністративних витрат і витрат на збут;
- провести аналіз адміністративних витрат і витрат на збут.

Об'єктом дослідження є адміністративні і збутові витрати підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади обліку, аудиту і аналізу адміністративних витрат і витрат на збут.

Методи дослідження. При написанні магістерської роботи використовувались такі методи дослідження: аналіз, синтез, системний аналіз, теоретичне узагальнення і порівняння та інші.

Інформаційною базою дослідження є наукова література (монографічні праці, наукові статті, матеріали науково-практичних конференцій), нормативні документи України з питань обліку і аудиту адміністративних і збутових витрат, інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці пропозицій з удосконалення аудиту і аналізу адміністративних витрат і витрат на збут.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що окремі пропозиції щодо вдосконалення фінансового і управлінського обліку адміністративних витрат і витрат на збут, а також проведення їх аналізу можна впровадити у практичну діяльність підприємства.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 наукові статті.

Структура та обсяг магістерської роботи. Загальний обсяг магістерської роботи – 101 сторінка. Магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, 3 додатків, списку використаних джерел з 91 найменування, містить 17 таблиць і 8 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ НА ЗБУТ

1.1. Зміст і склад адміністративних витрат як об'єкта аудиту та аналізу

В умовах активної конкурентної боротьби кожне підприємство прагне до найкращих, постійно прогресуючих результатів своєї діяльності. У зв'язку із цим суб'єкти господарювання шукають нові ринки збуту, нових контрагентів, опановують сучасні технології, покращують професійні навички своїх працівників. Це передбачає неминучість і в той же час необхідність витрат на утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління, спрямованих на набуття компанією певних переваг. Такі витрати отримали назву «адміністративні витрати». Адміністративні витрати – це витрати підприємства, спрямовані на задоволення офісних, управлінських та інших потреб компанії, які не пов'язані з виробничою діяльністю.

Ключовим критерієм при виділенні адміністративних витрат є їх корисність для компанії в цілому, а не для окремо взятого відділу чи підрозділу. До адміністративних витрат не відносяться витрати, які здійснені в рамках одного підрозділу і не впливають позитивно на роботу підприємства. Але якщо витрати на забезпечення функціональності одного відділу позитивно впливають на діяльність всієї компанії, то вони є адміністративними витратами.

До адміністративних витрат належать:

- витрати загального та корпоративного характеру (організація роботи, виплата премій керівникам, проведення річних звітних зборів і т.п.);
- оплата витрат адміністрації і працівників, що зайняті управлінням;

- оплата за основні та необоротні активи, які призначені для невикористаного використання (оренда площ і офісу, страхування, ремонт і амортизація обладнання, податки, оплата комунальних послуг і т.п.);
- плата за професійні послуги (аудиторам, юристам і т.п.);
- оплата послуг зв'язку (телефон, Інтернет, пошта і т.п.);
- судові витрати (при необхідності врегулювання спірних питань в суді);
- інші витрати на утримання активів, що мають загальногосподарське значення.

Виділяють три групи адміністративних витрат:

1 група. Витрати на оплату централізованих послуг (опалення, вентиляція повітря, водопостачання та електроенергія). Сюди ж можна віднести покриття витрат на зв'язок: стаціонарні і мобільні телефони і Інтернет. Сьогодні побутує думка, що оплата мобільного зв'язку не повинна включатись до адміністративних витрат, тому що мобільний телефон є засобом особистого користування, і витрати за нього можна покласти на певний відділ або особисто на працівника.

2 група. Витрати на оренду виробничих площ: офісу, місця для торгівлі, складського приміщення і т.п. Природно, що наявність або відсутність цих площ позначається на діяльності всього підприємства, і найчастіше ці витрати не можна віднести до конкретного відділу або підрозділу.

3 група. На будь-якому підприємстві є ряд співробітників, заробіток яких фіксований і не прив'язаний безпосередньо до виробництва, ці витрати відносять до адміністративних витрат. Як правило, це стосується адміністрації і менеджерів, які пов'язані з декількома сферами діяльності підприємства. Наприклад, якщо менеджер працює в різних напрямках діяльності компанії, то результат його праці позначається на всьому підприємстві, а отже, витрати на його заробітну плату - це адміністративні витрати [2].

В Україні склад та порядок обліку адміністративних витрат регулюється ПСБО 16 «Витрати», згідно з яким адміністративні витрати – це

загальногосподарські витрати пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства. Склад адміністративних витрат зображено на рисунку 1.1.

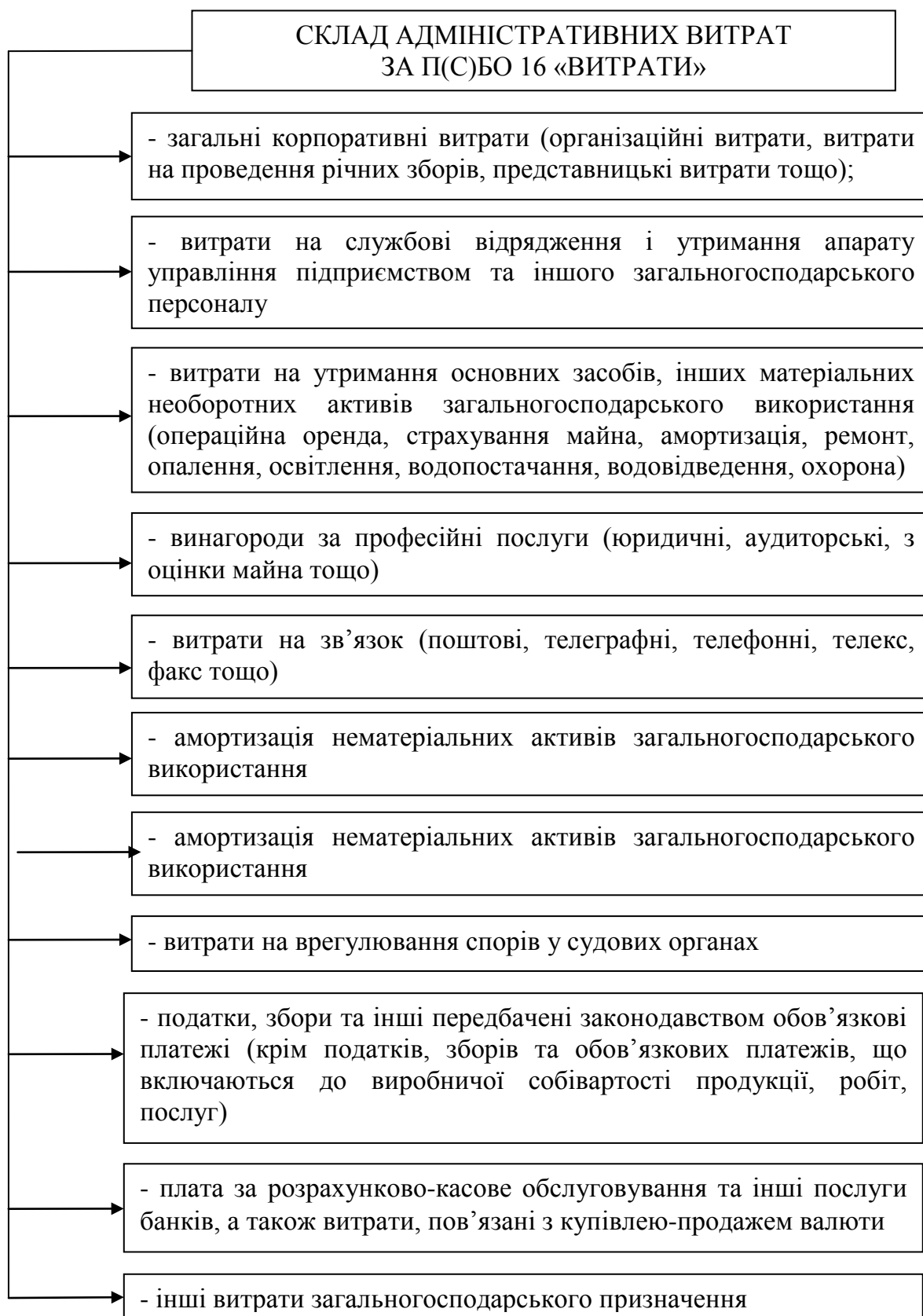


Рис. 1.1. Склад адміністративних витрат [69]

Охарактеризуємо більш детально окремі статті адміністративних витрат.

До загальних корпоративних витрат відносять *представницькі витрати*. Визначення представницьких витрат дано в Наказі Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. №1026 «Про затвердження Норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання». Даний документ обов'язковий тільки для бюджетних установ, але інші підприємства можуть взяти його за основу при розробці власного внутрішнього Положення про представницькі витрати. Отже, представницькі витрати – це витрати бюджетних установ на прийом і обслуговування іноземних представників і делегацій, які прибули на запрошення для проведення переговорів з метою здійснення міжнародних зв'язків, установлення та підтримання взаємовигідного співробітництва [72].

Вимога даних Норм щодо іноземних представників обов'язкова для бюджетних установ, а для інших підприємств представницький характер можуть мати й витрати на прийом вітчизняних делегацій. Крім того, представницькими можна вважати витрати на організацію зустрічей, понесені працівником підприємства у відрядженні.

До представницьких витрат належать такі витрати:

1. Витрати на проведення офіційного прийому.

Це витрати на пригощання гостей (сніданок, обід, вечеря), на оренду приміщення для проведення офіційного прийому.

2. Витрати на транспортне забезпечення представницьких заходів.

Сюди відносять витрати на транспортне обслуговування представників, які прибувають, інших підприємств або офіційних делегацій (наприклад, оренда й експлуатація автотранспорту, оплата автобусних, залізничних та авіаквитків).

3. Витрати на заходи культурної програми.

Група витрат на організацію видовищних заходів (вартість квитків на концерти, спектаклі, відвідування музеїв, виставок тощо), художнє оздоблення приміщення.

4. Витрати на буфетне обслуговування під час переговорів.

До цієї групи потрапляють витрати на:

- придбання чаю, кави, мінеральної води та інших прохолодних напоїв, бутербродів, печива, цукерок, кондитерських виробів (якщо підприємство забезпечує буфетне обслуговування самостійно);

- оплату вартості послуг кафе, ресторану або кейтерингової компанії.

5. Витрати на оплату послуг перекладача, який не перебуває у штаті підприємства

Сюди входять витрати на оплату будь-яких фахівців, яких немає в штаті підприємства, але їх послуги необхідні при проведенні переговорів та інших представницьких заходів (наприклад, перекладачів, стенографістів, працівників, які здійснюють буфетне обслуговування тощо).

6. Витрати на оплату номерів у готелях, у тому числі бронювання [72].

7. Витрати на квіти, сувеніри та подарунки представникам делегацій.

Сюди можна включити, наприклад, вартість ручок, блокнотів, щоденників тощо, з нанесеними на них логотипом або назвою підприємства, які дарують представникам делегацій.

Витрати на проведення представницького заходу оформляють документами, які підтверджують факт здійснення таких витрат, а також обґрунтовують їх зв'язок із господарською діяльністю підприємства. До таких документів належать: офіційні запрошення вітчизняних (іноземних) представників (делегацій) та їх відповіді на запрошення, наказ про проведення представницького заходу, програма проведення заходу, кошторис витрат на проведення заходу, звіт про проведений захід, звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, інші документи, що підтверджують зв'язок витрат із господарською діяльністю підприємства [79].

Винагороди за консультаційні, інформаційні, аудиторські та інші послуги, що їх отримує підприємство, включаються до складу загальних корпоративних витрат. Якщо участь працівників у семінарах та конференціях передбачає отримання інформаційно-довідкових послуг для забезпечення господарської діяльності, то оплата таких послуг також включається до складу

адміністративних витрат. Обов'язковою умовою є зазначення в документах (рахунках, актах) саме інформаційно-довідкових (консультаційних) послуг. Якщо в результаті участі у семінарі відбулися зміни кваліфікації працівника (розширення та поглиблення професійних знань, умінь та навиків), то такі витрати розглядаються як витрати на професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації за умови наявності відповідних підтвердних документів.

Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу.

Службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства на певний строк до іншого населеного пункту для виконання службового доручення поза місцем його постійної роботи (за наявності документів, що підтверджують зв'язок службового відрядження з основною діяльністю підприємства) [39]. Витрати на відрядження включають добові, витрати на проїзд, витрати на проживання під час відрядження.

До адміністративних витрат відповідно до П(С)БО 16 відносяться також *витрати, понесені під час судового процесу.*

Склад судових витрат за господарськими спорами визначено Господарським процесуальним кодексом України (Глава 8, стаття 123) [25], а за адміністративними - Кодексом адміністративного судочинства України (Глава 8, стаття 132) [42].

Судові витрати складаються з судового збору та витрат, пов'язаних з розглядом справи. Ставки судового збору встановлюються у процентному співвідношенні до ціни позову або у фіксованому розмірі.

До витрат, пов'язаних з розглядом справи, належать витрати:

- на професійну правничу допомогу;
- пов'язані із залученням свідків, спеціалістів, перекладачів, експертів та проведенням експертизи;
- пов'язані з витребуванням доказів, проведенням огляду доказів за їх місцезнаходженням, забезпеченням доказів;

- пов'язані з вчиненням інших процесуальних дій, необхідних для розгляду справи або підготовки до її розгляду.

Обмежень залежно від результатів судового оскарження для судових витрат не передбачено. Тому до витрат включається абсолютно вся сума коштів, витрачена підприємством на судовий процес, незалежно від того:

- як обмежить такі витрати суд при їх відшкодуванні;
- будуть задоволені судом позовні вимоги підприємства чи ні.

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, зумовлює необхідність їхньої деталізації. З цієї точки зору слушною є пропозиція Пушкаря М.С. щодо деталізації обліку адміністративних витрат за функціями управління, відділами і службами підприємства [75, С. 27].

На сьогоднішній день особливо гостро стоїть питання про оптимізацію адміністративних витрат. Витрати на відрядження і представницькі витрати необхідно обмежити. Якщо на підприємстві немає документа, яким регламентують ці статті витрат, то його потрібно створити і затвердити. Документ повинен містити таку детальну інформацію: перелік осіб, які їздять у відрядження (їх посади); мета поїздок; деталізовані норми і ліміти для кожної категорії працівників: добовий ліміт; ліміт на проживання; витрати на проїзд; встановлений перелік звітних документів (після закінчення поїздки); перелік співробітників, які мають право здійснювати представницькі витрати; деталізовані норми і ліміти по видаткових статтях для кожної категорії працівників.

Адміністративні витрати на відрядження можна зменшити, якщо ввести графік службових поїздок, строго контролювати відрядження адміністрації; лімітувати витрати на добові, проїзд та проживання. Крім цього, можна заборонити їздити в бізнес-класі, користуватися VIP-залами для очікування, пересуватися на таксі, селитися в номерах класу люкс. При частих відрядженнях у відділення підприємства, розташовані в інших регіонах, слід орендувати квартиру, тим самим знизивши витрати на проживання.

Оптимізувати представницькі витрати можна таким чином:

по-перше, для однієї ділової зустрічі повинна бути встановлена норма адміністративних витрат;

по-друге, встановити план-графік ділових зустрічей представників керівництва підприємства, переглянувши і оптимізувавши його;

по-третє, провести аналіз бюджету на представницькі витрати, перевіряючи їх доцільність;

по-четверте, запровадити правила додаткового узгодження.

Щоб скоротити офісні адміністративні витрати, можна вжити такі заходи:

- підібрати найбільш підходящий тариф на зв'язок та Інтернет (можливо, поміняти провайдера);

- строго контролювати витрати на міжміські дзвінки (чи всі вони носять службовий характер);

- встановити фінансові обмеження і правила користування корпоративними мобільними телефонами (за особисті розмови утримувати із заробітної плати);

- проаналізувати графік руху документів і оптимізувати документообіг (наприклад, централізувати цей процес або знизити кількість кореспонденції, що відправляється);

- встановити ліміт на канцтовари;

- провести ревізію канцелярських запасів;

- підібрати оптимально відповідних постачальників канцелярії.

Щодо витрат на оренду приміщень, то попередньо необхідно розглянути ефективність використання приміщень, орендованих підприємством, простежити, чи відповідає орендна плата ринковими тарифами. Оптимізувати витрати на оренду можна такими шляхами:

- переглянути умови орендного договору;

- змінити офіс на більш вигідний за умовами оренди;

- здати частину приміщення в суборенду;

- викупити орендований офіс.

Скоротити витрати на комунальні послуги, зокрема на електроенергію можна, використовуючи енергозберігаючі режими виробництва і ввівши контроль за споживанням електроенергії у всіх підрозділах підприємства.

Витрати на придбання матеріалів для оргтехніки можна знизити завдяки співпраці з постачальниками, які пропонують більш вигідні умови. Для цього потрібно провести аналіз цінових умов різних постачальників і укласти контракт з тими, які будуть сприяти зменшенню витрат. Можливе також проведення закупівель для всієї компанії, разом з підрозділами, що знаходяться в інших регіонах, для отримання максимальної знижки. Але перед такою закупівлею слід зважити всі «за» і «проти», виділивши вигоду і витрати на подальшу доставку [27].

Адміністративні витрати на персонал доцільно скорочувати шляхом оптимізації виробничих процесів (організація часу роботи, перегляд штатного розкладу і т.д.). Не можна економити на підвищенні кваліфікації та зарплати співробітників, бо може постраждати бізнес.

Адміністративні витрати на персонал можна звести до мінімуму чотирма шляхами:

- скоротити господарські витрати, наприклад, за допомогою організації змінного графіка роботи або обмеження сервісних послуг (доступ до Інтернету або міжміські розмови);

- оптимізувати структуру підприємства (перегляд штатного розкладу і скорочення деяких посад, виключення функціонального дублювання і видів діяльності, що не приносять доданої вартості);

- змінити систему нарахування заробітної плати. Заробітна плата працівника повинна залежати від результатів його праці. Насамперед потрібно зменшити фіксовану частину доходів і збільшити змінну. Приймати на роботу професійні кадри, що дозволить підвищити ефективність праці [2].

З метою посилення контролю за адміністративними витратами та розробки заходів щодо їх оптимізації проводять нормування витрат. Можна встановлювати норми витрат для абсолютно всіх витрат, або для найбільш

пріоритетних адміністративних витрат. За певний проміжок часу (наприклад, дванадцять або шість місяців) обчислюють частку кожної статті у загальній сумі адміністративних витрат, проводять ранжування витрат відповідно до їх питомої ваги, визначають можливість регулювання і виділення найбільш істотних статей. Адміністративні витрати нормуються з використанням розрахункових або експертних методів.

До розрахункових методів відноситься, наприклад, метод нормування на основі фактичних витрат. На основі фактичних даних за окремими статтями адміністративних витрат визначають їх середньомісячні значення. Для встановлення точних норм витрат беруть дані за тривалий проміжок часу (рік і більше). Таким чином можна простежити динаміку норм витрат коштів на мобільний зв'язок, електроспоживання та ін.

Метод розрахункових нормативів використовується тоді, коли потрібний точний розрахунок для обчислення матеріальних складових, наприклад, витрат на канцелярію, апаратуру, оргтехніку, витрат на паливо та виплат працівникам, які використовують особистий транспорт для цілей, пов'язаних з роботою на підприємстві тощо.

При використанні методів експертної оцінки ліміти встановлюються на основі середньоринкових цін. Ліміт встановлюється безпосередньо керівником підрозділу або експертною групою. Цей метод ідеальний для нормування витрат на проживання співробітників у відрядженні. Необхідний збір повної інформації про умови ринку і середні ціни на житло.

Нормування витрат великого або середнього підприємства доцільно здійснювати не тільки за кожною статтею адміністративних витрат, а й за кожною категорією співробітників: топ-менеджери, начальники відділів, менеджери, фахівці.

1.2. Зміст і склад витрат на збут як об'єкта аудиту та аналізу

Для кожного підприємства надзвичайно важливо реалізувати вироблену продукцію і сформулювати ефективну концепцію маркетингу. Маркетинг і збут тісно переплетені, оскільки працюють на збільшення доходу підприємства, але й суттєво відрізняються, а в міру зростання підприємства їх ролі стають більш спеціалізованими.

В загальному під збутом розуміють реалізацію підприємством виробленої продукції. Гавришко Н.В. трактує збут як процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача. [22, С. 7], Гудзенко Н.М. – як завершальну стадію кругообігу капіталу; підсистему 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 [29], Гавриловський О.С. - 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 [21], Власов В.М. зазначає, що збут вважається цілісною системою процесів, тоді як продаж - завершальним процесом збуту товару [19, С. 85].

Функція збуту полягає у реалізації виробленої продукції. Збут оперує короткостроковою перспективою, головна увага акцентується на цінах.

Термін «маркетинг» з'явився наприкінці XIX – початку XX століть і означав ринкову діяльність. У той час маркетинг ототожнювали зі збутом товарів, ринок яких був недостатньо насичений і всі маркетингові заходи обмежувалися здебільшого діяльністю у сфері збуту. В міру насичення ринку підприємства змушені були розширити сферу ринкової діяльності, у зв'язку з чим сутність маркетингу змінилася.

Поява маркетингу є зворотною реакцією підприємства на ускладнення проблеми виробництва та реалізації продукції внаслідок стрімкого розширення

асортименту, швидкого оновлення, зростання виробничих потужностей, зрушень в структурі ринкового попиту, його кон'юнктури, загострення конкуренції на світовому ринку.

За визначенням Пітера Друкера, маркетинг - це діяльність, направлена на мінімізацію витрат (зусиль), пов'язаних із просуванням і збутом товарів та послуг на ринку. Ключове завдання маркетингу полягає в розумінні ринку збуту з точки зору клієнта і формування «дорожньої карти», здатної привести компанію до досягнення стратегічної мети бізнесу [91].

Роль маркетингу часто недооцінюють. Багато підприємців не приділяють належної уваги маркетингу і всі свої сили концентрують на питаннях виробництва і збуту. Багато з них вважають, що маркетинг - це і є збут і що головна мета будь-якої фірми - продати більше своєї продукції, щоб максимізувати доходи і грошові надходження. Така позиція може призвести до виникнення серйозних труднощів в умовах висококонкурентного ринку, де споживачі вибирають ті товари, які краще задовольняють їх специфічним смакам і потребам.

Сутність філософії збуту та філософії маркетингу представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Сутність філософії збуту та філософії маркетингу

Показники	Філософія збуту	Філософія маркетингу
Об'єкт	Товар (виробництво)	Потреби споживачів
Засіб досягнення мети	Заходи щодо стимулювання збуту	Комплексні зусилля маркетингу
Кінцева мета	Одержання прибутку за рахунок збільшення обсягу реалізації продукції	Одержання прибутку за рахунок задоволення потреб споживачів

Найбільш важливим елементом маркетингу є зовсім не збут. Як підкреслює вчений-маркетолог Філіп Котлер, збут – це лише вершина маркетингового айсбергу. Він лише одна з багатьох функцій маркетингу, причому нерідко не найбільш суттєва [45].

Маркетинг насамперед передбачає вивчення ринку з метою визначення ймовірної реакції покупця на нові продукти, які підприємство планує виробляти і з'ясування можливості підвищення привабливості вже вироблених продуктів шляхом їх модифікації. Засоби сучасного маркетингу не тільки дозволяють визначати і проаналізувати потреби споживачів, але й здатні маніпулювати їх свідомістю, створюючи нові потреби [91].

Принципові відмінності між маркетингом і збутом наведені у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Порівняльна характеристика маркетингу і збуту

Маркетинг	Збут
1	2
Маркетинг - це систематичне планування, реалізація заходів та контроль результатів з метою зібрати разом покупців і продавців.	Угода між двома сторонами, коли покупець отримує від продавця товари, послуги в обмін на гроші.
Широкий спектр методів, спрямованих на потенційного клієнта з метою: формування або стимулювання попиту через канали доступних комунікацій; визначення майбутніх потреб потенційних клієнтів; формування стратегії розвитку компанії для задоволення цих потреб в довгостроковій перспективі.	Задовольняти споживчий попит на продукти компанії, доступні для продажу на поточний момент, через прямі контакти з клієнтом.
Фокусування на загальній картині ринку збуту для просування, поширення, стимулювання продажів; пошук шляхів задоволення потреб і бажань клієнтів за допомогою пропозиції на ринку нових товарів або послуг компанії.	Фокусування на обсязі продажів, повторних операціях з постійними клієнтами.
Завдання маркетингу: аналіз ринку і каналів збуту, конкурентоспроможності компанії; формування стратегії ціноутворення; відстеження продажів і частки охопленого ринку; участь у формуванні бюджету.	Головне завдання: забезпечення продажів, постійний контроль продажів, формування клієнтської бази, розширення каналів збуту, зниження витрат на реалізацію продукції
Масштаб робіт: дослідження ринку; рекламні кампанії; комунікації з цільовою аудиторією з метою збільшення її охоплення і інформованості.	Після того, як продукт був вироблений, переконати клієнта купити цей продукт.
Довгостроковий горизонт	Короткостроковий горизонт
Стратегія - залучити клієнта	Стратегія - проштовхнути продукт

Продовження таблиці 1

1	2
Пріоритети: як «достукатися» до клієнта, як вибудувати з ним довгострокові відносини.	Кінцевим результатом роботи є реалізація продукції.
Маркетинг націлений на побудову бренду, лояльності клієнтів до здійснення угоди, встановлення стійкої асоціації між брендом і задоволеною потребою покупця.	Це просто можливість задовольнити потребу клієнта в потрібний час.

Основна відмінність між маркетингом і збутом полягає в тому, що центральним питанням збуту є потреби продавця, а центральним питанням маркетингу - потреби покупця.

Для бізнесу необхідно, щоб маркетинг і збут були інтегровані в єдиний процес управління. Від цього компанія отримає суттєву допомогу для зниження потенційних ризиків і досягнення стійкого довгострокового результату [43].

На великих підприємствах функції маркетингу та збуту повністю розмежовані, цими процесами управляють різні служби, відділи та директори. В деяких компаніях збут розглядають як локальну функціональну область, а маркетингом окремо займається головний офіс або фахівці з маркетингу. Це також неправильно, бо між цими сферами повинен бути постійний зв'язок [74].

Якщо дивитися на проблему розмежування маркетингу та збуту з точки зору обліку, то можна стверджувати наступне. Згідно із П(С)БО 16 «Витрати» витрати на збут - це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Їх склад наведено на рисунку 1.2.

У даному переліку витрати на маркетинг розглядаються як складова збутових витрат. Про доцільність виокремлення маркетингових витрат наголошує Шиманська А., пропонуючи витрати на збут промислового підприємства групувати таким чином: чисті витрати на збут; додаткові витрати на збут, витрати на маркетинг (таблиця 1.3).

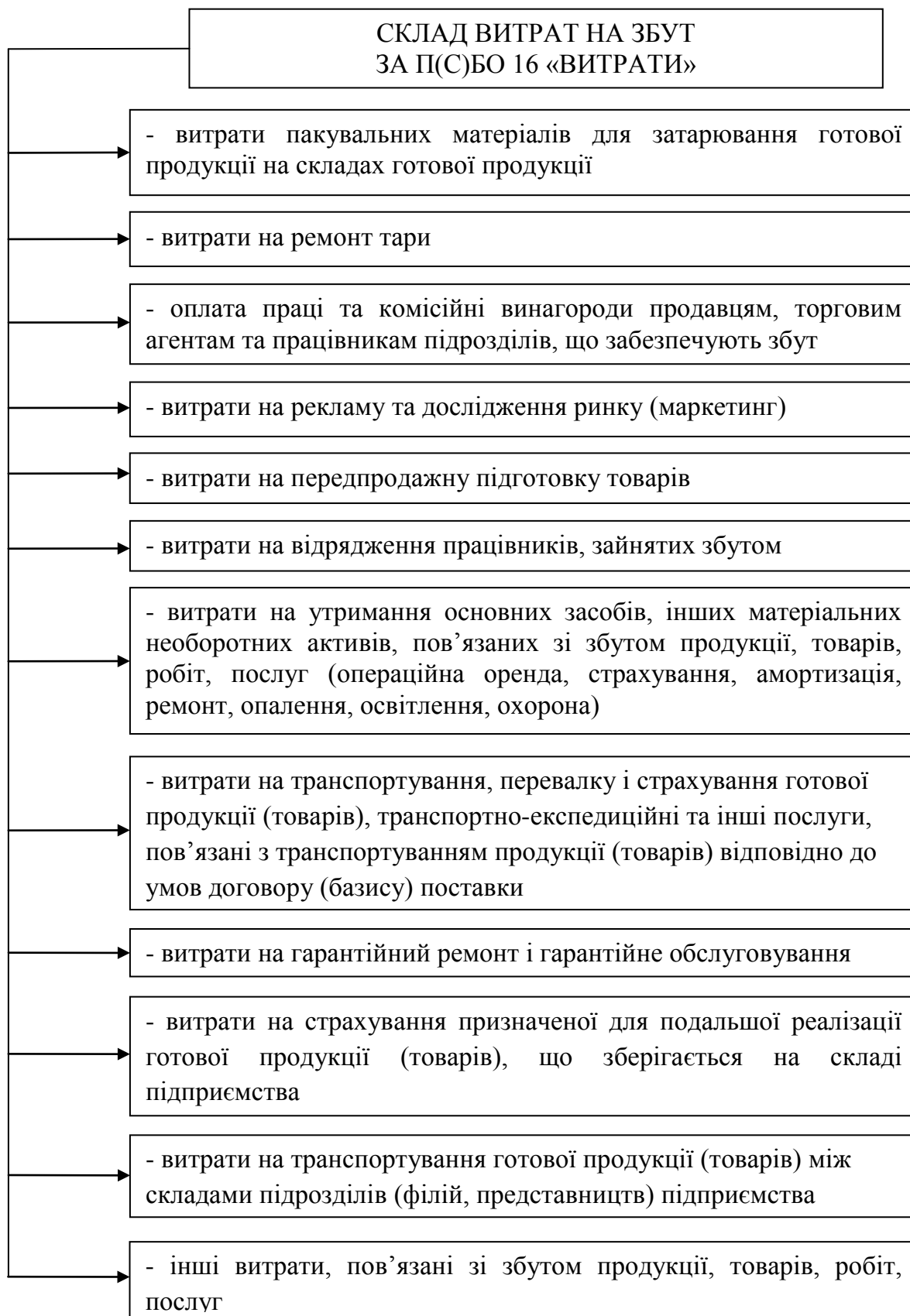


Рис. 1.2. Склад витрат на збут [69]

Таблиця 1.3

Склад витрат на збут [90]

Елемент витрат на збут	Вид витрат	Склад витрат
1	2	3
Основні витрати на збут	Управління збутом	- заробітна плата з відповідними відрахуваннями працівників; - утримання і експлуатація основних засобів і нематеріальних активів відділу збуту; - інші витрати (витрати на зв'язок, відрядження, послуги сторонніх організацій, тощо).
Додаткові витрати на збут	Витрати на складування продукції	- заробітна плата з відповідними відрахуваннями складського персоналу; - утримання і експлуатація основних засобів і нематеріальних активів складу; - інші витрати (страхування продукції підприємства, послуги сторонніх організацій, тощо).
	Витрати на затарювання та пакування продукції на складі	- заробітна плата з відповідними відрахуваннями працівників із затарювання і пакування продукції; - утримання (амортизація, ремонт) основних засобів складу; - інші витрати (витрати на виготовлення тари чи її придбання, витрати на пакувальні матеріали).
	Витрати на транспортування продукції	- заробітна плата з відповідними відрахуваннями водіїв та вантажників; - утримання (амортизація, ремонт) транспортних засобів, навантажувально-розвантажувального обладнання; - інші витрати (витрати на паливно-мастильні матеріали, послуги сторонніх організацій, митні платежі, тощо).

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
Маркетингові витрати	Витрати на організацію і проведення маркетингових досліджень	<ul style="list-style-type: none"> - дослідження первинної інформації (польові дослідження, вивчення споживачів, вивчення ринку збуту, конкурентів, дослідження у сфері ціноутворення, тощо); - дослідження вторинної інформації (кабінетні дослідження, дослідження самої продукції, ринкового середовища, ціноутворення); - послуги сторонніх організацій (пошта, зв'язок, комп'ютерні мережі, тощо); - інші витрати на маркетингові дослідження (амортизація та утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, витрати на канцелярське приладдя, оплата праці керівників відділів з відрахуваннями, витрати на підготовку і перепідготовку кадрів).
	Витрати на розроблення чи впровадження нового чи модифікованого продукту	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на проектні та кошторисні роботи (розроблення технічної та проектної документації, створення дослідного зразка, витрати на випробування); - витрати на патентування, ліцензування, державну реєстрацію; - витрати на підготовку й освоєння випуску нового чи модифікованого продукту.
	Витрати на формування попиту та стимулювання збуту	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на рекламу (розроблення та видання рекламної продукції, витрати на рекламу у ЗМІ, на світлову і комп'ютерну рекламу); - витрати на стимулювання збуту (організація виставок, участь у конференціях, представницькі витрати, гарантійний ремонт та сервісне обслуговування, комісійні виплати дилерам та торговим агентам).

Дослідження сутності маркетингу і збуту доводить, що процес збуту є складовою маркетингу, тому включення витрат на маркетинг до складу витрат на збут є недоопрацюванням національних стандартів. Було б більш логічно ввести поняття «маркетингові витрати», до складу яких віднести витрати на збут.

Під маркетинговими витратами ми розуміємо сукупність витрат, необхідних для здійснення маркетингової діяльності та маркетингових заходів щодо формування та відтворення попиту на товари і послуги. Вважаємо, що залежно від сфери бізнесу, в якій працює підприємство, може використовуватись більш деталізований їх перелік:

1. Витрати на рекламу: зовнішня реклама (щити, реклама на транспорті, дорожні покажчики, обклеювання автомобілів та ін.), телевізійна реклама, радіореклама, реклама в ЗМІ.

3. Витрати, пов'язані з використанням Інтернету: сайт (розробка, підтримка, оптимізація, доробка, промо-сайти), SMM (створення та просування груп в соціальних мережах, реклама і просування в соціальних мережах), інтернет-просування (контекстна реклама, медійна реклама, робота з блогерами та ін.), розміщення інформації в інтернет-каталогах і ін.

4. Витрати на проведення клієнтських днів, днів відкритих дверей, презентацій, участі у виставках, проведення галузевих конференцій, корпоративних заходів, що не відносяться до витрат HR, і ін.

5. Витрати на прямий маркетинг: sms- та email-розсилка, поштова та кур'єрська відправка, виготовлення листівок та конвертів та ін.

6. Витрати на поліграфію: прайс-листи і сертифікати, каталоги, брошури, буклети, флаєри, листівки, книги, журнали та ін.

7. Витрати на маркетингові дослідження і консалтинг: опитування, фокус-групи, глибинні інтерв'ю, тестування, кабінетні дослідження, mystery shopper, моніторинг ЗМІ, розробка концепцій, стратегій, позиціонування та ін.

8. Витрати на трейд-маркетинг: акції для кінцевих споживачів (подарунки за покупку, конкурси, розіграші та ін.), акції в місцях продажів (промо-акції,

дегустації, роздача зразків та ін.), стимулювання посередників, POS-матеріали (плакати, wobлери, цінникоутримувачі, монетниці, промо-стійки та ін.).

9. Витрати на фірмову атрибутику і сувенірну продукцію: прапори, фірмові бланки, бейджи для персоналу, пакети, таблички, візитки, дисконтні картки, фірмовий одяг (нашивки), щоденники, календарі, горнята, ручки, подарунки та ін.

10. Витрати на партнерські заходи: участь в партнерських заходах і програмах, розміщення на партнерських майданчиках постерів, лайтбоксів, тейбл-тентів, банерів і поліграфії.

11. Витрати, пов'язані з перехресним просуванням, колаборацією та ін.

12. Витрати на дизайн, фотографію та відео: дизайн упаковки (розробка, доробка, рестайлінг і ребрендинг), рекламних модулів і поліграфії, веб-дизайн, створення відео-контенту (фільм про компанію, ролики для соцмереж та ін.), фотосесії для персоналу, продукції, приміщень та ін.

13. Витрати на PR (зв'язки з громадськістю): прес-конференції та інші заходи для преси, розміщення в ЗМІ матеріалів (прес-релізів та ін.), витрати на HR-бренд та ін.

14. Оплата праці та навчання маркетингового персоналу.

Кожен вид витрат може здійснюватися:

- на постійній основі - наприклад, зовнішня реклама біля місця продажу розміщується протягом усього року;

- періодично - наприклад, телевізійна реклама на початку літнього та зимового сезону або замовлення сувенірної продукції перед святами;

- по мірі необхідності - ці витрати, як правило, є незапланованими в річному розрізі і реалізуються як контрзаходи на початку активності конкурентів (наприклад, рекламна кампанія або промоакції), при отриманні цікавих партнерських пропозицій, при появі цікавих ідей та ін [70].

Якщо підприємство виходить зі своїм продуктом на новий ринок, то маркетингові витрати включатимуть витрати на проведення дослідження, на адаптацію продукту під цей ринок, на організацію продажу, клієнтський сервіс

і залучення споживачів. В свою чергу, ці витрати деталізуються. Наприклад, витрати на проведення дослідження, включають витрати на підбір підрядників, проведення робіт і аналітику [44].

Існуюча на ринку невизначеність породжує асиметрію інформації. Намагаючись її вирівняти, економічні суб'єкти несуть трансакційні витрати, пов'язані з пошуком, накопиченням і перевіркою інформації, веденням переговорів і укладанням контракту:

- витрати на пошук постачальників пакувальних матеріалів, узгодження ціни, обсягу та строків поставок;
- пошук фахівців з ремонту тари, укладання договорів на обслуговування та ремонт тари, пошук матеріалів для ремонту тари власними силами;
- пошук потенційних продавців та торгових агентів;
- пошук потенційних рекламодавців та спеціалістів з надання маркетингових послуг;
- оцінка тенденцій на ринку даних товарів, вивчення новітніх підходів до передпродажної підготовки;
- збір інформації про маршрут руху;
- вироблення стратегії ведення переговорів;
- збір інформації про страхувальників, витрати з узгодження правових позицій, штрафних санкцій, судового регулювання;
- збір інформації про потенційних перевізників, ведення переговорів і укладання контрактів, тощо.

Розглянуті трансакційні витрати є складовою збутових витрат підприємства. Зокрема, трансакційні витрати, пов'язані з пошуком клієнтів у структурі збутових витрат включають: витрати на зв'язок, витрати часу працівників, які зайняті пошуком та перевіркою інформації про потенційних клієнтів чи постачальників, в т. ч. вивчення їх репутації, перевірки даних в єдиному державному реєстрі, інформації на сайті ДПС, зокрема в Реєстрі платників єдиного податку, платників ПДВ, наявність податкового боргу, перевірку даних в реєстрі судових рішень, реєстрі ліцензійних видів діяльності,

витрати на вивчення потенційних умов угод, обмін документами, з'ясування попередніх очікувань та вимог контрагентів, періодичність та строки поставок, проведення попередніх зустрічей та погоджень тощо.

Трансакційні збутові витрати можуть забезпечувати підприємству привілеї у веденні бізнесу, а можуть і обтяжувати бізнес й бути типовими втратами, які не принесуть жодних економічних вигод. Важливо оцінити, чи доречно здійснювати певні трансакційні збутові витрати, наприклад, для отримання виграшу в тендері, і чи є такі витрати ефективними [49].

1.3. Класифікація адміністративних витрат і витрат на збут

Для більш детального вивчення адміністративних і збутових витрат та правильної організації їх обліку, аудиту і аналізу дані витрати групують за різними ознаками.

По відношенню до собівартості продукції адміністративні і збутові витрати є витратами періоду, оскільки списуються на витрати в тому періоді, в якому були понесені.

За способом включення у собівартість продукції витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретного виду продукції і можуть бути прямо включені в її собівартість. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом і реалізацією різних видів продукції, не можуть бути прямо включені у собівартість окремих видів продукції і тому підлягають розподілу.

У фінансовому обліку адміністративні і збутові витрати не включаються в собівартість продукції, а списуються на фінансовий результат і покриваються валовим прибутком. Така методика не завжди відповідає потребам практики. Вважаємо, що при формуванні повної собівартості продукції в системі управлінського обліку доцільно адміністративні і збутові витрати розподіляти між окремими видами продукції.

Слід зазначити, що досить складно вибрати базу розподілу для адміністративних витрат, оскільки їх величина безпосередньо не пов'язана з виробництвом конкретних видів продукції. Більшість фахівців виходить з принципу «перекладання» витрат, тобто принципу «від зворотного»: вибирають не більш доцільну базу розподілу, оскільки такої просто немає, а відкидаються ті варіанти, які явно не підходять. Звичайно ж, у цьому випадку точність калькулювання собівартості буде нижча.

Ч. Хорнгрен зазначає, що більшість компаній частину загальногосподарських витрат відносять на підрозділи, і пропонує бази розподілу для окремих видів адміністративних витрат. Зокрема, об'єкт продажу – для розподілу витрат на оплату праці управлінського персоналу, кількість працівників – для витрат на утримання відділу кадрів, час надання послуг – для витрат на утримання юридичного відділу [84, С. 277].

Г. О. Партин пропонує витрати на управління розподіляти пропорційно до кількості працівників, заробітної плати, годин праці; витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення – пропорційно до площі будівлі [64, С. 118].

Щодо збутових витрат, то в обліковій політиці підприємства може бути передбачено, що прямі збутові витрати підлягають безпосередньому віднесенню на ідентифіковану одиницю чи партію продукції, а непрямі збутові витрати розподіляються між партіями випущеної продукції пропорційно до ваги, обсягу чи іншого фізичного показника.

Відмова від «котлового» методу розподілу адміністративних і збутових витрат підвищує достовірність інформації, однак значна умовність (а значить, і неточність) у формуванні собівартості окремих видів продукції залишається.

У зв'язку з цим доцільно переглянути підходи до класифікації деяких видів адміністративних і збутових витрат, які традиційно і не завжди обґрунтовано трактуються як непрямі і віднести їх до складу прямих витрат кожного з напрямків роботи підприємства (окремого бізнесу, окремого виробництва) (таблиця 1.4.).

Таблиця 1.4

Види адміністративних витрат і витрат на збут, які є прямими витратами

№	Види адміністративних витрат і витрат на збут, які є прямими витратами	Примітка
1.	Роялті (ліцензійні платежі)	Ці платежі завжди пов'язані з випуском конкретного виду продукції
2.	Витрати на оплату праці конструкторів і технологів, які здійснюють конструкторсько-технологічний супровід тільки певного виду продукції, а також інші витрати, пов'язані з таким супроводом	Ці витрати є прямими в тому випадку, якщо їх можна чітко ідентифікувати з конкретним видом продукції
3.	Частина витрат на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу	Ці витрати є прямими, якщо їх заробітна плата визначається як відсоток від обсягу продажів.
4.	Витрати на оплату праці працівників служб маркетингу та збуту	Ці витрати є прямими, якщо працівники спеціалізуються на просуванні на ринок конкретних видів продукції
5.	Витрати на рекламу продукції	Ці витрати є прямими, якщо пов'язані з рекламою конкретних видів продукції

Наведені у таблиці витрати, є прямими і в системі управлінського обліку підлягають включенню у повну собівартість конкретних видів продукції, що підвищить точність калькулювання і забезпечить більшу достовірність інформації про витрати [59].

За характером виникнення і функціональним призначенням адміністративні і збутові витрати є операційними витратами. Операційні витрати - це витрати операційної діяльності підприємства, тобто його основної діяльності, пов'язаної з виробництвом та реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка забезпечує основну частку його доходу. Часто ці витрати ще називають поточними витратами. Адміністративні і збутові витрати виникають постійно незалежно від виробництва.

Залежно від здатності реагувати на зміну обсягу виробництва і реалізації продукції, витрати поділяються на постійні та змінні. Адміністративні витрати відносять до постійних витрат, керуючись тим, що незалежно від зміни обсягу

виробленої продукції, витрати на управління цим процесом не змінюються. Витрати на збут продукції також, як правило, відображають у складі постійних витрат.

Вважаємо, що віднесення збутових витрат до постійних чи змінних залежить від організаційної структури і від конкретних рішень керівництва. Однак ряд позицій зазвичай підпадає під ту чи іншу категорію - за умови, що їх статус як постійних або змінних, може залежати від часу. В кінцевому рахунку всі витрати стають змінними.

Так, наприклад, впродовж кварталу чи року постійними можуть бути такі витрати на маркетинг:

- заробітна плата торгового персоналу;
- витрати на основні рекламні кампанії;
- витрати на маркетинговий персонал;
- витрати на матеріали для стимулювання збуту, такі як засоби продажу в торгових точках;
- знижки за спільну рекламу.

Змінними витратами на маркетинг є:

- комісійні з продажів, що виплачуються торговому персоналу і брокерам;
- премії за продаж товарів, які залежать від цільових показників збуту;
- знижки з ціни та знижки за досягнуті результати, які взаємопов'язані з поточним обсягом продажів;
- знижки за місцеві рекламні кампанії, які проводяться роздрібними торговцями, але відшкодовуються підприємством, і знижки за спільну рекламу.

Класичним прикладом рішення, яке пов'язане із співвідношенням між постійними і змінними витратами на маркетинг, є вибір між залученням торгового представника і власним торговим персоналом. Наймання штатного (або переважно штатного) торгового персоналу тягне за собою більший ризик, ніж альтернативний варіант, оскільки заробітну плату потрібно виплачувати навіть у тому випадку, якщо компанія не змогла досягти цільових показників доходу. І навпаки: коли для збуту своєї продукції компанія використовує

торгових посередників, які працюють на комісійній основі, в разі невиконання плану продажів її витрати скорочуються.

Комісійні з продажів змінюються пропорційно доходу. Отже, комісійні з продажів є змінними витратами. Наприклад, компанія витрачає 1 млн. грн. на рік на утримання торгового персоналу, який працює з мережами продуктових магазинів і з оптовиками. Торговий посередник пропонує виконати те ж завдання по збуту за комісійну винагороду в розмірі 5%.

При доході 10 млн. грн. сукупні змінні витрати = 10 млн. грн. * 5% = 0,5 млн. грн.

При доході 20 млн. грн. сукупні змінні витрати = 20 млн. грн. * 5% = 1 млн. грн.

При доході 30 млн. грн. сукупні змінні витрати = 30 млн. грн. * 5% = 1,5 млн. грн.

Якщо доходи компанії становлять менше 10 млн. грн., то послуги торгового посередника коштуватимуть менше, ніж оплата власного торгового персоналу. При доході 20 млн. грн. торговий посередник обійдеться в ту ж суму, що і власний торговий персонал. При доходах понад 20 млн. грн. послуги посередника коштуватимуть більше.

Перехід від використання штатного торгового персоналу до залучення торгового посередника може сам по собі викликати зміни в доходах. Розрахунок рівня доходів, при якому маркетингові витрати вирівнюються, є першим важливим кроком на шляху до розуміння системи компромісів.

Постійні маркетингові витрати часто легше виміряти, ніж змінні. Зазвичай постійні витрати можна визначити за платіжними відомостями, документами про оренду тощо. Для визначення змінних витрат необхідно виміряти темп їх зростання. Вони можуть змінюватися зі зміною кількості проданих одиниць товару (наприклад, знижка за упаковку).

Ще одна складність виникає, якщо деякі змінні витрати стосуються лише частини загального обсягу продажів. Наприклад, коли одні дилери отримують

знижки за готівковий розрахунок або пільгові розцінки за певну партію товару, а інші таких привілеїв не мають.

Деякі маркетингові витрати можуть вважатися постійними, в той час як вони постійні до певного моменту, а потім ініціюють додаткові витрати. Наприклад, компанія може укласти контракт з рекламним агентством на проведення трьох рекламних кампаній в рік. Якщо вона вирішить провести більше трьох рекламних кампаній, то це спричинить приріст витрат [77].

Виходячи з особливостей адміністративних і збутових витрат, кожне підприємство самостійно складає перелік цих витрат, виходячи з особливостей галузі, форми власності, технології виробництва, групує та відображає їх в Наказі про облікову політику. Така процедура необхідна для того, щоб до складу адміністративних і збутових витрат не потрапляли витрати, які не відповідають ознакам адміністративних і збутових, оскільки це може призвести до недостовірної оцінки фінансового результату та, як наслідок, отримання штрафних санкцій за неправильно визначений податок на прибуток.

Досліджуване підприємство використовує номенклатуру статей адміністративних витрат і витрат на збут, що передбачена Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України, затвердженими Наказом Державного агентства лісових ресурсів України 14 травня 2013 року № 124 (Додатки А, Б) [54].

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. В Україні склад та порядок обліку адміністративних витрат і витрат на збут регулюється ПСБО 16 «Витрати».

2. Ключовим критерієм при виділенні адміністративних витрат є їх корисність для компанії в цілому, а не для окремо взятого відділу чи підрозділу.

3. Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, зумовлює необхідність

їхньої деталізації. за функціями управління, відділами і службами підприємства.

4. Дослідження сутності маркетингу і збуту доводить, що процес збуту є складовою маркетингу, тому включення витрат на маркетинг до складу витрат на збут є недоопрацюванням національних стандартів. Було б більш логічно ввести поняття «маркетингові витрати», до складу яких віднести витрати на збут.

5. Під маркетинговими витратами ми розуміємо сукупність витрат, необхідних для здійснення маркетингової діяльності та маркетингових заходів щодо формування та відтворення попиту на товари і послуги. В роботі запропоновано деталізований перелік маркетингових витрат.

9. Для більш детального вивчення адміністративних і збутових витрат та правильної організації їх обліку, аудиту і аналізу дані витрати групують за різними ознаками. Ці витрати є витратами періоду, операційними витратами. У фінансовому обліку вони в собівартість продукції не включаються а списуються на фінансовий результат, а в управлінському включаються в повну собівартість продукції шляхом розподілу. Адміністративні витрати вважаються постійними, збутові містять постійну і змінну складову.

10. Виходячи з особливостей адміністративних і збутових витрат, кожне підприємство самостійно складає перелік цих витрат, виходячи з особливостей галузі, форми власності, технології виробництва, групує та відображає їх в Наказі про облікову політику.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АУДИТУ І АНАЛІЗУ АДМІНІСТРАТИВНИХ ВИТРАТ І ВИТРАТ ЗА ЗБУТ

2.1. Складові інформаційного забезпечення аудиту та аналізу адміністративних і збутових витрат

Ефективна організація і методика аудиту та аналізу адміністративних витрат та витрат на збут вимагає належного інформаційного забезпечення, основним призначенням якого є формування масиву інформації про всі аспекти, пов'язані з поточними і майбутніми адміністративними і збутовими витратами з метою їх оптимізації.

Білуха М.Т. вважає, що інформаційне забезпечення є засобом комунікації аудиторів і ревізорів з питань, що стосуються їхньої професійної діяльності [12, С. 234]. Рудницький В.С. під інформаційним забезпеченням аудиту розуміє певним чином упорядковану сукупність інформації, яку формують і використовують на різних стадіях аудиту [78].

Завдання інформаційного забезпечення - інформування учасників аудиторського процесу про стан, якість функціонування об'єктів перевірки та відповідність діяльності підприємства нормативно-правовим актам і законодавству України.

Основу інформаційного забезпечення становить економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. Для проведення аудиту і аналізу адміністративних і збутових витрат інформаційну цінність мають відомості регулятивно-правового та нормативно-довідкового характеру; первинні облікові документи і фінансова звітність; статистична звітність; дані фінансового, податкового та управлінського обліку; несистемні і необлікові дані (внутрішні оперативні дані, інші відомості з різних джерел зовнішнього середовища підприємства).

Узагальнено в аудиті і аналізі використовують два види інформації: зовнішню (економічну, політичну, ринкову, ділову тощо) і внутрішню (дані про діяльність підприємства).

Схема інформаційного забезпечення аудиту і аналізу адміністративних витрат та витрат на збут наведена на рисунку 2.1.

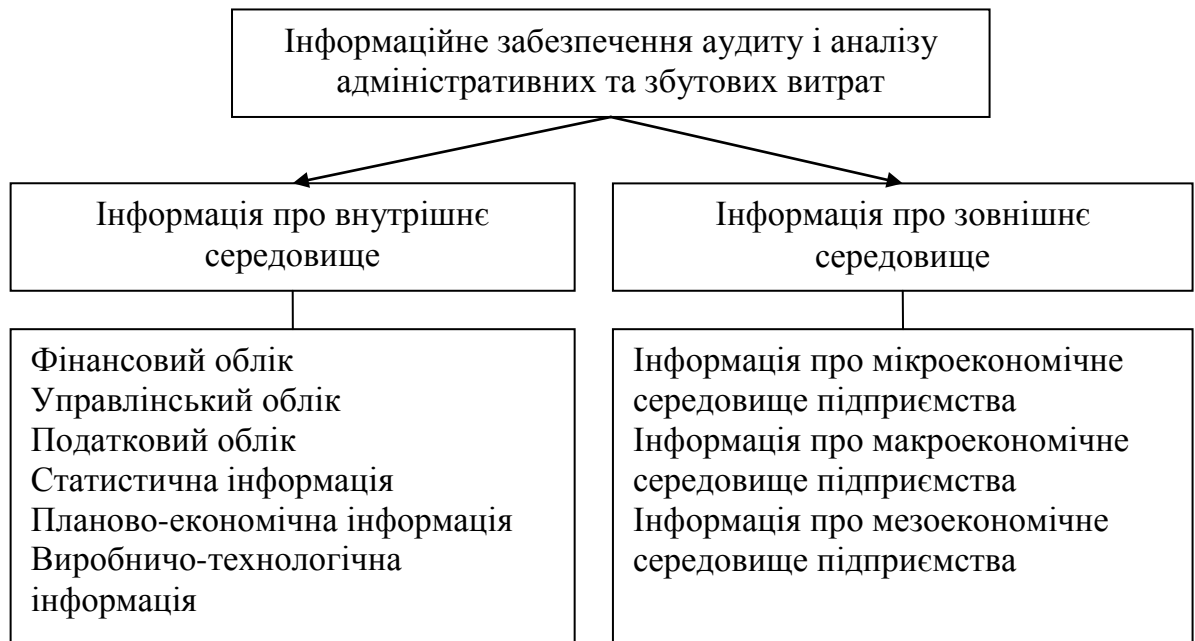


Рис. 2.1. Схема інформаційного забезпечення аудиту і аналізу адміністративних витрат та витрат на збут

До внутрішніх джерел інформації відносять: облікову інформацію, представлену даними фінансового, управлінського і податкового обліку. Основу облікової інформації, як правило, складає інформація фінансової звітності. До необлікової інформації відносять дані планово-економічного, техніко-технологічного та юридичного характеру, а саме: бізнес-план підприємства, проектно-кошторисну, техніко-технологічну, нормативну та іншу внутрішню документацію; ретроспективні дані про історію діяльності підприємства; виробничу і маркетингову стратегії підприємства; статут підприємства; облікову політику, організаційно-розпорядчу документацію, договори і контракти.

Зовнішня інформація надходить із зовнішніх джерел і характеризує стан факторів, які перебувають за межами підприємства і прямо чи опосередковано впливають на його діяльність в цілому і на витрати зокрема. При зборі даних і

формуванні інформаційної бази про зовнішнє середовище підприємства необхідно враховувати специфічні особливості зовнішніх джерел інформації, які суттєво підвищують складність проведення аналізу адміністративних і збутових витрат, а саме: взаємозв'язок і взаємозалежність факторів зовнішнього середовища, їх високий динамізм, мінливість і зростаюча складність, а також множинність і невизначеність. У сукупності ці особливості зумовлюють необхідність постійного вдосконалення аналітичних процедур, розробки і застосування нових методів та інструментів аналізу.

Зовнішня інформація використовується для оцінки впливу факторів зовнішнього середовища на підприємство і його витрати, що здійснюється за допомогою виконання ряду аналітичних процедур, мета яких вивчити вплив окремих факторів і умов зовнішнього і внутрішнього середовища на ефективність діяльності підприємства в частині управління витратами, в т.ч. адміністративними і збутовими.

Оскільки для аудитора важливим є чітке розуміння процесу формування інформації, то велике значення має класифікація економічної інформації, що використовуються в аналізі і аудиті (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Класифікація інформації, що використовується при проведенні аналізу й аудиту адміністративних витрат та витрат на збут

№	Ознака класифікації	Види інформації, що використовуються в аудиті і в аналізі
1	2	3
1.	Зміст інформації	Законодавча, планово-нормативна, договірна, технологічна, організаційно-управлінська, фактографічна
2.	Характер оцінки об'єктів аудиту та аналізу	Пряма, непряма, опосередкована
3.	Суб'єкт аудиту	Внутрішня, зовнішня
4.	Важливість інформації для прийняття рішень	Релевантна, нерелевантна
5.	За способом відображення	Цифрова, графічна
6.	Спосіб подання	Директивна, розпорядча, звітна
7.	Ступінь інформаційної деталізації	Аналітична, синтетична

Продовження таблиці 2.

1	2	3
8.	Період формування інформації	Оперативна, поточна, прогнозна
9.	Ступінь перетворення інформації в процесі обробки	Вхідна, проміжна, підсумкова
10.	Джерела отримання	Оперативний облік, фінансовий облік та фінансова звітність, управлінський облік та внутрішня звітність, статистична звітність, внутрішній контроль, зовнішній контроль, відомчий контроль, попередня аудиторська перевірка
11.	Ступінь доказовості	Доказова, недоказова
12.	Ступінь деталізації	Загальна, конкретна

Нормативно-правове забезпечення включає законодавчу і нормативно-правову базу. Призначення нормативно-правового забезпечення – формування єдиного нормативно-правового поля проведення аудиту і аналітичних процедур, що забезпечує правовий захист і обґрунтування проведення аудиту та аналітичної обробки інформації.

Основним джерелом законодавчої інформації є закони і постанови, прийняті Верховною Радою України, Укази Президента, постанови уряду та інші законодавчі акти, законодавчі акти з цивільного, трудового та адміністративного права.

Облік і аудит адміністративних і збутових витрат підприємстві регулюють такі нормативно-правові акти:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07. 1999 р. № 996-XIV;

- Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII;

- Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 № 318;

- Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI;

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р № 291;

- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291;

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості. Затверджено Наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 № 373;

- Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України. Затверджено Наказом Державного агентства лісових ресурсів України 14.05.2013 р. № 124

Джерелом планової інформації є перспективні і поточні плани, розроблені безпосередньо на підприємстві. Сюди можна віднести бюджети адміністративних і збутових витрат.

Основними джерелами договірної інформації є наявні на підприємстві угоди з партнерами по бізнесу.

До технологічної інформації відносяться відомості про технологію виробництва, технічні та технологічні умови експлуатації обладнання та технологічних ліній, технічні умови якості і т.п. Основними джерелами технологічної інформації є технічна і проектно-технологічна документація, паспорти та інші документи підприємства.

Джерелом організаційно-управлінської інформації є установчі документи, накази і розпорядження керівника, посадові інструкції та ін. Організаційно-управлінська інформація залежить від типу і структури підприємства, організації та стилю управління.

Фактографічна інформація характеризує об'єкти аудиту й аналізу на основі даних, відображених у первинних документах, облікових регістрах,

фінансовій та управлінській звітності. Фактографічна інформація про адміністративні та збутові витрати відображена у первинних документах, в аналітичній відомості по рахунку 92 «Адміністративні витрати», в аналітичній відомості по рахунку 93 «Витрати на збут», у Звіті про фінансові результати (форма 2).

За характером оцінки об'єктів аудиту економічна інформація поділяється на пряму, непряму, опосередковану. Щодо суб'єкта аудиту її поділяють на внутрішню і зовнішню. Інформацію, отриману безпосередньо на підприємстві, називають внутрішньою, а отриману від партнерів, банків, страхових компаній та ін. - зовнішньою.

За ознакою важливості для прийняття рішень інформація є релевантною і нерелевантною. Релевантна інформація важлива для прийняття управлінських рішень, а нерелевантна інформація є несуттєвою і надлишковою. Релевантний підхід до інформації сприяє зосередженню уваги лише на релевантній інформації, що при значному обсязі інформації дозволяє полегшити та прискорити процес прийняття найбільш ефективного рішення. Релевантність адміністративних витрат і витрат на збут добре простежується при аналізі витрат минулого періоду, що виникли в результаті раніше прийнятих рішень.

Залежно від способу подання інформацію поділяють на директивну, розпорядчу, звітну. Директивна інформація обов'язкова для виконання і міститься в законодавчо-нормативних актах. Накази і розпорядження керівника підприємства доцільно віднести до розпорядчої інформації. Звітна інформація формується у вигляді звітів за результатами господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку.

За способом відображення інформація поділяється на текстову і графічну. Текстова інформація - це сукупність алфавітних, цифрових і спеціальних символів, за допомогою яких подається інформація на фізичному носії (на папері або у вигляді зображення на екрані дисплея). Графічна інформація - це різного роду графіки, діаграми, схеми, рисунки і т.д.

За ступенем інформаційної деталізації економічну інформацію поділяють на аналітичну і синтетичну. Перша формується на рахунках аналітичного обліку, а друга - на рахунках синтетичного обліку. Для синтетичного обліку адміністративних витрат призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати», витрат на збут – рахунок 93 «Витрати на збут». Аналітичний облік даних витрат ведуть за статтями витрат.

За періодом формування інформація поділяється на оперативну, поточну і прогнозну. Оперативна інформація – це інформація, яка характеризує господарські процеси в даний період часу. До оперативної інформації висуваються серйозні вимоги щодо швидкості її надходження і обробки, а також до її достовірності. Поточна інформація використовується після завершення господарських операцій звітного періоду. Прогнозна інформація міститься в бізнес-планах, проектах та інших джерелах і характеризує об'єкти аудиту і аналізу на перспективу. Цю інформацію аудитор може використовувати при наданні різних видів аудиторських послуг, наприклад в прогнозному аналізі витрат.

Залежно від ступеня перетворення інформації в процесі обробки доцільно виділити наступні її види: вхідна, проміжна і підсумкова.

За джерелами отримання інформації, що використовується в аналізі та в аудиті виділяють інформацію оперативного обліку, бухгалтерського обліку та звітності; внутрішнього контролю, попереднього аудиту. Інформація оперативного обліку не завжди фіксується в документах, проте аудитор може сам її терміново отримати по телефону, факсу. Показовою інформацією про об'єкти контролю є дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності. При проведенні аналізу часто використовуються дані статистичної звітності.

Зовнішній аудитор значною мірою покладається на результати внутрішнього контролю. Основними джерелами такої інформації є акт комплексної ревізії, тематичних перевірок, матеріали інвентаризації і т.п. Важливим джерелом інформації про об'єкти аудиту є матеріали перевірки зовнішнього контролю, яка проводиться органами податкової служби,

пенсійного фонду та ін. Відомчий контроль діє на державних підприємствах (контроль органів управління, міністерств, відомств). Для зовнішнього аудитора джерелом інформації при перевірці державних підприємств можуть бути акти комплексних і тематичних перевірок ревізійних служб цієї системи.

Важливим джерелом інформації для зовнішнього аудиту є аудиторський висновок попередньої перевірки. Коли на підприємстві аудит здійснює один і той же аудитор (аудиторська фірма), то використовують робочі документи попереднього аудитора.

Залежно від ступеня доказовості інформацію можна класифікувати на доказову і недоказову. Досить часто навіть інформація, яка міститься у первинних документах, іноді вимагає від аудитора додаткової перевірки, і він змушений звертатися з листами для підтвердження здійснення тих чи інших господарських операцій в банки, страхові компанії, до покупців, постачальників та ін.

Важливими ознаками класифікації інформаційного забезпечення аудиту є ступінь деталізації, тривалість зберігання і спосіб формування інформації. За ступенем деталізації інформація поділяється на загальну і конкретну. Загальна інформація міститься у фінансовій і статистичній звітності і вона не може служити абсолютно достовірним джерелом даних про об'єкти контролю. Детальні відомості містяться зазвичай у первинних документах (рахунок-фактура, накладна, вимога, доручення, прибуткові та видаткові касові ордери і т.п.), які безпосередньо відображають господарські операції і надають достовірну інформацію про них. Загальна інформація про адміністративні витрати і витрати на збут міститься у Звіті про фінансові результати, а конкретна – у первинних документах, якими оформляють проведення витрат на загальногосподарські потреби.

Розглянута класифікація інформаційного забезпечення аудиту та аналізу має велике практичне значення. Вона допомагає аудитору та аналітику краще орієнтуватися у великому обсязі інформації та правильно її використовувати.

Надзвичайно важливе значення для внутрішнього аудиту збутових і маркетингових витрат має зовнішня інформація про ринки збуту товарів і детальний її аналіз. Витрати на збір і аналіз інформації про ринки збуту виправдані через отримання підприємством таких переваг:

- мінімізація витрат для досягнення необхідних цілей;
- мінімізація комерційних ризиків;
- вибір найбільш ефективних комунікаційних каналів з цільовою аудиторією;
- вибір оптимального сегмента просування послуг;
- отримання конкурентних переваг.

На рисунку 2.2 представлені складові зовнішньої інформації про ринки, яка підлягає оцінці і аналізу.



Рис. 2.2. Структура зовнішньої інформації про ринки

Дослідження ринкового потенціалу оцінює в першу чергу ємність і структуру ринку. Особлива увага приділяється цільовим аудиторіям і їх платоспроможності. Ємність ринку можна оцінити як кількість товару, що споживається на одну тисячу чоловік. Однак цей показник обов'язково треба скоригувати з урахуванням відсотка платоспроможності населення, так як в

деяких випадках висока місткість ринку перекреслюється низьким рівнем доходу.

Аналіз конкурентів можна поділити на дві складові: прямі і непрямі конкуренти. Прямі конкуренти займають той же ринок, що і підприємство, продають той же товар. Непрямі конкуренти займаються збутом аналогічного товару. Вони можуть відрізнитися за ціною, тобто їх товар знаходиться в іншій (більш високій чи більш низькій) ціновій категорії. Вони можуть займатися збутом товару-замінника, тобто їх продукт не є повним аналогом продукції, яку виготовляє підприємство, але в разі проблем (відсутність у продажу, різке підвищення цін) покупець може перейти на товар-замінник.

Аналіз інформації про споживачів передбачає виявлення потреб, які можуть бути реалізовані у покупця за допомогою товару підприємства. Природно, що і в оптових покупців, і у роздрібних (кінцевих споживачів) будуть різні потреби. Тому доцільно розглядати кожну групу окремо і в подальшому будувати диференційовану систему стимулювання збуту.

Інформація про ринки збуту, глибокий і всебічний її аналіз дозволяє правильно сформулювати маркетингову стратегію, є основою бізнес-плану.

Слід зазначити, що важливе значення має не тільки класифікація інформації, а й систематизація інформаційного забезпечення аудиту за стадіями процесу аудиту.

Інформаційна база аудиту для кожної стадії процесу аудиту (початкова, стадія дослідження, заключна) і відповідно їх етапів буде різною. На початковій стадії аудитор здійснює перевірку у такій послідовності: вибір суб'єкта аудиту, ознайомлення з його бізнесом і станом обліку. Наступний крок - вивчення статуту, установчих документів і правових зобов'язань клієнта. Надалі аудитор вивчає надійність системи обліку і внутрішнього контролю і здійснює оцінку величини аудиторських ризиків. Наступний етап роботи аудитора - визначення обсягів робіт, узгодження суми оплати та складання угоди. На завершальному етапі початкової стадії аудиторської перевірки, аудитор складає попередній план і програму аудиту. Враховуючи перераховані види робіт аудитора на

початковій стадії процесу аудиту, до його інформаційного забезпечення можна віднести такі джерела інформації: міжнародні стандарти аудиту, законодавчо-нормативні документи, що регулюють фінансово-господарську діяльність суб'єкта перевірки, бухгалтерський облік і аудит, установчі документи, правові зобов'язання клієнта, акти та висновки контролюючого органу за звітний період, матеріали внутрішнього контролю і т.д.

На стадії дослідження аудитор проводить такі роботи: вивчення господарських операцій, перевірка облікових записів, коригування плану і робочої програми, перевірка (аналіз) фінансової звітності. На цій стадіях інформаційне забезпечення включає: МСФЗ, П(С)БО, первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, форми фінансової звітності, довідки, листи, отримані від третіх осіб, письмові пояснення посадових осіб і т.п.

На завершальній стадії аудитор оцінює отримані результати перевірки, складає аудиторський висновок і акт виконаних робіт. Інформаційне забезпечення аудитора на цій стадії включає Міжнародні стандарти аудиту, робочі документи аудитора, висновки експертів та інші матеріали, що характеризують об'єкти аудиторського контролю.

Таким чином, для наступних стадій процесу аудиту, з одного боку, використовується інформація попередніх стадій, а з іншого - джерела інформації, характерні тільки для конкретної стадії процесу аудиту.

2.2. Формування інформації про адміністративні витрати і витрати на збут у фінансовому обліку

Методичні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Загальна методика побудови фінансового обліку адміністративних витрат і витрат на збут включає два етапи:

на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо;

на другому – проводиться їхнє списання на фінансові результати.

Бухгалтерськими документами, які є підставою для визначення адміністративних і збутових витрат, є:

- щодо амортизації - розрахунок амортизації основних засобів;
- щодо малоцінних та швидкозношуваних предметах - акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- грошових коштів - видатковий касовий ордер, виписка банку;
- витрат на відрядження - авансовий звіт;
- заробітної плати - таблиць обліку використання робочого часу, а також складена на його підставі розрахунково-платіжна відомість.

Щомісячне списання адміністративних і збутових витрат оформляється розрахунками (довідками), складеними працівником бухгалтерії.

Для синтетичного обліку адміністративних витрат призначений рахунок 92 «Адміністративні витрати». По дебету рахунка протягом місяця акумулюються зазначені витрати, а по кредиту наприкінці місяця в повному обсязі в порядку закриття рахунка, списуються загальною сумою на рахунок 79 «Фінансові результати». У таблиці 2.2 наведено типову кореспонденцію рахунків з обліку адміністративних витрат.

Таблиця 2.2

Типові бухгалтерські проводки з обліку адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів (будівля, меблі, оргтехніка головного офісу) та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	22 «МШП»
4	Включено до складу адміністративних витрат вартість готової продукції, що використана для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	26 «Готова продукція»

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
5	Включено до складу адміністративних витрат вартість товарів, що використані для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	28 «Товари»
6	Оплачено готівкою загальногосподарські витрати	92 «Адміністративні витрати»	301 «Каса в національній валюті»
7	Списано на загальногосподарські витрати суму незадоволеної претензії	92 «Адміністративні витрати»	374 «Розрахунки за претензіями»
8	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	192 «Адміністративні витрати»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
9	Списано на загальногосподарські витрати звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	92 «Адміністративні витрати»	39 «Витрати майбутніх періодів»
10	Отримано юридичні послуги щодо оцінювання майна	92 «Адміністративні витрати»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
11	Нараховано фінансові санкції за результатами перевірки податковими органами	92 «Адміністративні витрати»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
12	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведено нарахування на заробітну плату згідно з чинним законодавством	92 «Адміністративні витрати»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
13	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв'язку, охорони, аудиторські, юридичні, консультаційні послуги	92 «Адміністративні витрати»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
14	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	92 «Адміністративні витрати»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
15	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

П(С)БО 16 [69] рекомендує вести аналітичний облік адміністративних витрат за такою номенклатурою статей витрат:

- 1) загальні корпоративні витрати;
- 2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- 3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;
- 4) винагороди за професійні послуги;
- 5) витрати на зв'язок;
- 6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- 7) витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- 8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються в собівартість продукції);
- 9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- 10) інші витрати загальногосподарського призначення.

Номенклатура статей адміністративних витрат зазначається в обліковій політиці підприємства.

Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат має важливе значення для визначення їх рівня, для контролю і аналізу, а також об'єктивного визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Для поглибленого аналізу окремих статей адміністративних витрат в аналітичному обліку Бутинець Ф.Ф. пропонує виділити окремі субстатті за видами цих витрат. Наприклад, до статті 2 «Витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу» відкрити такі підстатті:

- 2.1. Витрати на службові відрядження.
- 2.2. Витрати на заробітну плату.
- 2.3. Витрати на страхування.
- 2.4. Витрати на додаткові виплати.

2.5. Витрати на навчання.

2.6. Інші витрати на утримання апарату управління підприємством [15].

Чебан Ю. пропонує об'єднати адміністративні витрати в окремі групи для вдосконалення їх обліку і контролю [85] (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Класифікація адміністративних витрат для удосконалення їх обліку і контролю

Адміністративні витрати (рахунок 92)	Групи (субрахунки)	Аналітичні рахунки
	Обов'язкові адміністративні витрати (субрахунок 921)	За видами витрат у розрізі кожної групи та/або за підрозділами підприємства (адміністрація, бухгалтерія, планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ маркетингу і збуту тощо)
	Адміністративні витрати, які пов'язані з основною діяльністю (субрахунок 922)	
	Адміністративні витрати, які пов'язані з обслуговуванням основної діяльності (субрахунок 923)	
	Додаткові адміністративні витрати (субрахунок 924)	

Поділяємо думку про доцільність деталізації адміністративних витрат, що дозволить точно визначити адресність різних компонентів цих витрат, а також розробити відповідний механізм стимулювання зниження витрат як в цілому, так і у розрізі окремих їх груп.

Вважаємо, що в аналітичному обліку доцільно адміністративні витрати згрупувати таким чином:

1) Управлінські витрати (витрати на відрядження адмінперсоналу; витрати на оплату праці адмінперсоналу з відрахуваннями; представницькі витрати).

2) Господарські витрати (витрати на оплату праці загальногосподарського персоналу з відрахуваннями; амортизація; витрати на охорону праці; кадрові витрати (на підготовку і перепідготовку співробітників підприємства)).

3) Інші адміністративні витрати (витрати на канцелярське приладдя; поштові витрати; комунальні платежі тощо).

Вважаємо, що таке групування адміністративних витрат дозволить більш точно виявити витрати за кожною статтею, що створить передумови для їх оптимізації.

Слід зазначити, що для кожного підприємства витрати індивідуальні і формуються з урахуванням його особливостей.

Аналітичний облік адміністративних витрат доцільно вести у спеціальній відомості (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Відомість
аналітичного обліку адміністративних витрат

Дата	№ запису	Кореспондуючий рахунок	Зміст запису	Адміністративні витрати				Разом	Списання сальдо адміністративних витрат
				загальні та корпоративні	на персонал офісу	на утримання приміщень та обладнання	за ст. 4-10 адміністративних витрат		
			З початку року	154500	176000	115420	128590	574510	
			Сальдо на 01.10.2018 р.					574510	
31.10	15	66	Нараховано зарплату		22000			22000	
31.10	16	65	Відрахування на соціальні заходи		4840			4840	
			Разом за жовтень	16800	26840	14010	18020	75670	
			Сальдо на 01.11.2018 р.					650180	
			Так само до кінця року						
31.12	38	791	Списано сальдо витрат						759094
			З початку року	186320	258000	150160	164614		759094
			Сальдо на 01.01.2019 р.					-	

Для узагальненого обліку адміністративних витрат використовують журнал № 5 і 5А.

Для відображення витрат на збут Планом рахунків передбачений рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку показують суму визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Субрахунки до даного рахунку не передбачені.

Аналітичний облік витрат на збут ведеться в розрізі статей витрат, передбачених Н(П)СБО 16 «Витрати». Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку передбачено вести аналітичний та синтетичний облік витрат на збут в журналах 5 або 5А [54].

В таблиці 2.5 наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат на збут.

Таблиця 2.5

Типові бухгалтерські проводки з обліку витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів, що використовуються для збутових потреб (наприклад, амортизація транспортних засобів, якими продукцію доставляють до покупця).	93 «Витрати на збут»	13 «Знос необоротних активів»
2	Списано виробничі запаси на збутові потреби	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
3	Передано в експлуатацію МШП, що використовуються для збутових потреб	93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
4	Списано готову продукцію на власні потреби підприємства, пов'язані із збутом продукції	93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція»
5	Списано товари на потреби підприємства, пов'язані із збутом продукції	93 «Витрати на збут»	28 «Товари»
6	Така кореспонденція наведена в Інструкції, але з точки зору класичної облікової методології її не можна назвати коректною. Кореспонденція витратного рахунку з рахунком грошових коштів хоча і можлива, але все ж коректніше буде такі платежі проводити через рахунок відповідних розрахунків, оскільки рахунки витрат не є персоніфікованими рахунками	93 «Витрати на збут»	301 «Каса в національній валюті» 311 «Поточний рахунок в національній валюті»

Продовження таблиці 2.5

1	2	3	4
7	Списано заборгованість підзвітних осіб щодо витрат, пов'язаних із збутом продукції, в т.ч. витрати на відрядження	93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Списано на витрати на збут звітного періоду відповідну частину витрат майбутніх періодів	93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
9	Відображено суми, зазначені в рахунках і актах підрядників прийняті до оплати за виконані для підприємства роботи, пов'язані із збутом продукції	93 «Витрати на збут»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
10	Нараховано податки, пов'язані зі збутом продукції	93 «Витрати на збут»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
11	Нараховано заробітну плату працівникам, що займаються збутом продукції та нарахування на заробітну плату згідно з чинним законодавством	93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням»
12	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що використовують рахунки класу 8)	93 «Витрати на збут»	80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»
15	Списано адміністративні витрати на фінансові результати	791 «Результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»

Зважаючи на надзвичайно важливе значення маркетингових витрат для здійснення ефективної збутової діяльності, ряд авторів наполягають на їх виокремленні зі складу збутових витрат, оскільки важлива інформація про ці витрати губиться в загальній сумі витрат на збут. Існують різні точки зору на назву даного рахунка. Зокрема, професор Пушкар М.С. пропонує назвати

рахунок 93 «Витрати на маркетинг та комерційну діяльність» з виділенням двох субрахунків - «Витрати на маркетинг» і «Комерційні витрати» [75].

Пальчук О.В. та Нечай Н.М. пропонують перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові і збутові витрати» і ввести до нього два субрахунки: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут» [62, С. 384]. Костянтин Безверхий пропонує назвати рахунок 93 «Витрати на збут, рекламу і маркетинг» і відкрити до нього такі субрахунки: 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу» і 933 «Маркетингові витрати». Свою пропозицію автор аргументує тим, що інформація, яка буде відображатися на цих субрахунках, використовуватиметься різними видами обліку в межах однієї інформаційної бази [11, С. 16].

Н.В. Гавришко вважає, що облік маркетингових витрат потрібно вести за їх видами:

1. Витрати на проведення маркетингових досліджень.
2. Витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи.
3. Витрати на формування попиту і стимулювання збуту.
4. Інші маркетингові витрати [22].

Господарські операції, пов'язані з маркетинговою активністю підприємства, автор пропонує відображати за дебетом субрахунку «Витрати на маркетингову діяльність» у кореспонденції з рахунками активів і зобов'язань: 13,20,22,37,63,66,65, а в кінці звітної періоду маркетингові витрати повністю списувати в дебет рахунка 79.

Поділяємо думку Гавришко Н.В. і вважаємо доцільним виділення у Звіті про фінансові результати окремої статті «Маркетингові витрати», що дозволить отримувати інформацію про ці витрати безпосередньо із звітної форми не вдаючись до вибірки цих витрат з первинних документів. Це суттєво підвищить керованість маркетингових витрат і посилить контроль за ними [22].

В податковому обліку адміністративні витрати та витрати на збут відносяться до інших витрат, які безпосередньо пов'язані з отриманням доходів. До них, зокрема, відносяться: витрати на відрядження найманих

працівників, на послуги зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонт та експлуатацію майна, що використовується в господарській діяльності, на транспортування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів), вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг. (п. 177.4.4 [66]).

2.3. Формування інформації про адміністративні витрати і витрати на збут в управлінському обліку

Інформація, що формується у системі управлінського обліку покликана забезпечити формування масиву кількісних даних для прогнозування, планування і нормування витрат, їх контролю і аналізу за різними напрямками діяльності, сегментами, підрозділами, видами продукції, а також ціноутворення за допомогою сформованих показників собівартості. При цьому віднесення витрат до відповідних їх об'єктів неможливе без розробленого механізму розподілу накладних витрат.

Накладні витрати у сучасному бізнесі постійно зростають. Конкурентоспроможний бізнес вже неможливо уявити без витрат на контроль якості, інформаційні технології, побудову довгострокових відносин з клієнтам і т.д. Оптимізація бізнес-процесів стає основою підвищення ефективності та створення довгострокової конкурентної переваги.

В даний час облік адміністративних витрат на підприємствах лісового господарства організований без деталізації місць виникнення витрат та відповідальних осіб, що зменшує ефективність виявлення резервів їх зниження.

Для отримання більш конкретної і точнішої інформації, доцільно усі виробничо-господарські підрозділи підприємства групувати за центрами відповідальності. За таких умов на кожній ланці і на кожному рівні управління буде можливість забезпечити конкретну відповідальність працівників за

понесені витрати і їх раціоналізацію. Такий підхід прийнятний і для обліку та контролю адміністративних витрат.

Пропонуємо адміністративні витрати групувати за такими центрами відповідальності (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6

Групування адміністративних витрат за центрами відповідальності [4]

Центри відповідальності	Склад витрат
Дирекція (директор)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу; - загальні корпоративні та представницькі витрати; - витрати на оплату зв'язку загальногосподарського призначення; - витрати на оплату винагород за професійні послуги; - витрати на врегулювання суперечностей у судових органах; - інші витрати загальногосподарського призначення.
Адміністративно-господарська частина (Завгосп)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на утримання і експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; - витрати на сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення.
Відділ головного механіка (Головний механік)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на транспортне обслуговування, пов'язане з управлінням підприємством.
Інженер з охорони праці	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на забезпечення охорони праці і техніки безпеки.
Відділ постачання	<ul style="list-style-type: none"> - витрати на організацію процесу придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці.
Бухгалтерія (головний бухгалтер)	<ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших фінансово-кредитних установ; - витрати зі страхування майна та ризиків; - погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань; - податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім тих, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг)).
Відділ кадрів	<ul style="list-style-type: none"> - витрати, пов'язані з набором робочої сили та з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу.

Однією з невирішених на даний момент проблем є розподіл адміністративних і збутових витрат для потреб управлінського обліку. В

управлінському обліку з метою проведення ефективної цінової і асортиментної політики визначають повну собівартість виробленої продукції, яка включає усі витрати, пов'язані з її виробництвом і реалізацією. Адміністративні і збутові витрати включаються в повну собівартість продукції шляхом розподілу. По відношенню до виробничого процесу ці витрати є накладними, тобто такими, що безпосередньо не пов'язані з технологічним процесом виготовлення продукції, а пов'язані з організацією, управлінням та обслуговуванням виробництва. Тому щодо даних витрат використовується методика розподілу накладних витрат. Розглянемо її більш детально.

Розподіл накладних витрат здійснюється поетапно (рис. 2.3).

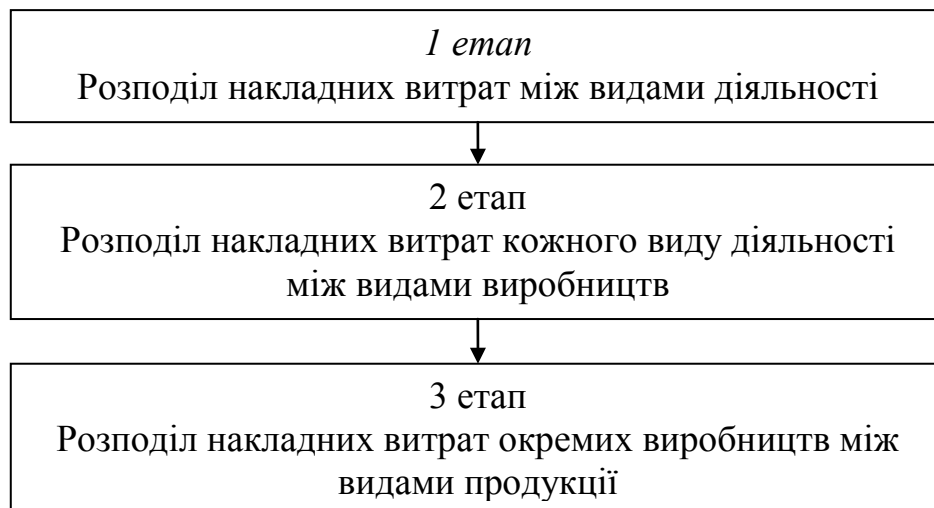


Рис. 2.3. Етапи розподілу накладних витрат

На кожному етапі розподілу накладних витрат є свій об'єкт обліку. На першому етапі об'єктом обліку є вид діяльності, на другому етапі - вид виробництва, а на третьому - вид продукції. Об'єктом обліку може бути також процес, контракт, проект і т.д. Підприємство самостійно визначає об'єкт обліку, виходячи з принципу доцільності.

Основним критерієм вибору бази розподілу є поєднання і вагомість різних ресурсів, а отже і витрат на ці ресурси, в об'єкті обліку на кожному етапі розподілу витрат.

Наприклад, в багатопрофільному виробництві накладні витрати розподіляються між видами діяльності пропорційно до того чи іншого виду витрат, якщо він задовольняє таким умовам:

- цей вид витрат є у структурі витрат кожного виду діяльності, тобто витрати є однорідними за своєю суттю для кожного виду діяльності;

- для кожного виду діяльності цей вид витрат є прямим;

- для кожного виду діяльності цей вид витрат є вагомим за економічним змістом.

Залежно від того, які використовуються основні ресурси, виробництва поділяються на матеріаломісткі, капіталомісткі та трудомісткі. Кожному з цих виробництв відповідає своя база розподілу накладних витрат:

- виробничі запаси - виробництво матеріаломістке - можливі бази розподілу: фактичні, планові, нормативні прямі витрати виробничих запасів;

- основні засоби - виробництво капіталомістке – можливі бази розподілу: кількість часу, протягом якого працює обладнання (за планом); кількість часу, протягом якого працює обладнання (за фактом); амортизаційні відрахування по окремих лінійках продукції; залишкова вартість основних засобів, що беруть участь у будь-якому з технологічних процесів; обсяг виробленої продукції; сума доданих витрат (оплата праці операторів, робітників, які обслуговують обладнання, енергія); змінні витрати (до попередньої бази розподілу додають вартість використаних матеріалів);

- трудові ресурси - виробництво трудомістке - можливі бази розподілу: фактичні, планові або нормативні витрати праці, кількість працівників, задіяних у технологічному процесі.

Якщо складно визначити, чи є підприємство матеріаломістким, капіталомістким, чи трудомістким, то використовують додаткові бази розподілу. Вони розраховуються за двома і більше видами ресурсів:

- повні прямі фінансові витрати (поточні витрати + амортизація), якщо велика питома вага виробничих запасів і основних засобів;

- додана вартість (амортизація + прямі витрати праці), якщо велика питома вага трудових ресурсів і основних засобів;

- витрати праці + поточні матеріальні витрати, якщо велика питома вага виробничих запасів і ручної праці;

- повні прямі витрати, якщо в пріоритеті немає жодного ресурсу.

Крім того, при виборі додаткової бази розподілу керуються такими критеріями:

- наявність причинно-наслідкового зв'язку між базою розподілу і витратами або корисності понесених витрат (витрати відділу управління персоналом розподіляються пропорційно до середньооблікової чисельності персоналу; пропорційно заповненим у звітний період вакансіям і т.д.);

- відповідність обраної бази розподілу нормальним умовам роботи (наприклад, при тимчасовому надлишку співробітників у тому чи іншому підрозділі вибір показника чисельності персоналу як бази розподілу може бути невиправданим);

- дотримання принципу «витривалості» (якщо певний вид продукції приносить більше доходу, ніж інші продукти, то у нього можуть бути й значні непрямі витрати).

Слід зазначити, що вартісні показники мають той недолік, що з часом змінюються, оскільки залежать від ціни чи способу оцінки, тому в якості баз розподілу можуть застосовуватися як вартісні показники, так і кількісні показники, тобто виражені в натуральних величинах.

Накладні витрати включаються у собівартість окремих видів продукції шляхом розподілу за допомогою коефіцієнтів розподілу. Базу розподілу накладних витрат кожне підприємство вибирає на власний розсуд. При цьому враховуються індивідуальні та специфічні особливості компанії. База розподілу накладних витрат прописується в обліковій політиці і протягом усього фінансового року її не змінюють. Базу розподілу накладних витрат з обґрунтуванням вибору кожної з них наведені у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Базу розподілу накладних витрат за видами продукції

База розподілу накладних	Ключове припущення, що використовується при виборі бази розподілу	Ситуації, в яких база розподілу найбільш часто застосовується
--------------------------	---	---

витрат		
Змінні (прямі) витрати	Вважається, що чим більша сума змінних (прямих) витрат, тим більшої участі з боку компанії вимагає даний вид продукції (задіяний більший обсяг виробничих активів, використовується більше виробничого часу і уваги керівництва). Отже, даний вид продукції має окупити більшу частку непрямих витрат по відношенню до виробів з меншими змінними (прямими) витратами.	Використовується для видів продукції з високою часткою змінних витрат у загальних операційних витратах
Обсяг продукції в натуральному виразі	Припускають, що всі види продукції в рівній мірі пов'язані з непрямими витратами.	Використовується для виробництв, що виготовляють серійну продукцію, яка порівнянна між собою за технологією виготовлення і витратами
Виручка від реалізації продукції (послуг)	Припускають, що виробництво дорогої продукції вимагає більшої участі з боку підприємства, тому має покривати більш істотну частину непрямих витрат в порівнянні з менш дорогою продукцією.	Чим дорожча продукція, тим більшу частину непрямих витрат вона здатна компенсувати. Базу розподілу можуть застосовувати підприємства практично всіх галузей
Заробітна плата основного виробничого персоналу	Припускають, що чим більша заробітна плата виробничого персоналу, тим складніша робота. Отже, більша інтенсивність використання виробничих засобів. Як наслідок, такий продукт повинен відшкодувати більшу частину накладних витрат.	Дану базу розподілу можуть використовувати, якщо в загальних витратах висока частка витрат на оплату праці. Якщо частка витрат на оплату праці низька, то ця база розподілу необ'єктивна
Рівномірний (арифметичний) розподіл	Припускають, що всі види продукції в однаковій мірі задіюють засоби загальногосподарського призначення і увагу керівництва	Можна використовувати у тих випадках, коли керівництво вважає, що всі види продукції рівнозначні між собою.

Слід зазначити, що розглянуті бази розподілу накладних витрат не забезпечують абсолютної об'єктивності. Традиційна база розподілу – заробітна плата основного виробничого персоналу - практично не впливає на накладні витрати, тобто немає причинно-наслідкового зв'язку між зміною трудовитрат і сумою накладних витрат, а питома вага прямих витрат у структурі собівартості продукції невисока. Різні складові накладних витрат по-різному пов'язані з

окремими видами продукції. Наприклад, на підприємстві накладні витрати розподіляються пропорційно до прямих витрат. Складська площа, на якій зберігаються дорогі види продукції, набагато менша ніж площа, заповнена недорогими виробами. Логічно, що чим більшу площу складу займає продукція певного виду, тим більшу частину складських витрат вона повинна компенсувати за рахунок доходів від реалізації. Незважаючи на значні відмінності в натуральних обсягах, вартість дорогої і дешевої продукції може виявитися порівнянною. У такому випадку розподіл складських витрат пропорційно до прямих витрат викривить собівартість обох видів продукції: дешева продукція необґрунтовано перекине частину своїх складських витрат на дорогий асортимент.

Якщо величина накладних витрат порівнянна з величиною основних витрат, то їх розподіл може проводитись постатейно. У таблиці 2.8 розглянуто можливі підходи до розподілу окремих компонентів накладних витрат між видами діяльності.

Таблиця 2.8

Можливі підходи до розподілу окремих компонентів накладних витрат за видами діяльності [16]

Складові накладних витрат	Можливі бази розподілу за видами діяльності підприємства
Орендні витрати і комунальні платежі	Площі (метраж), зайняті різними структурними підрозділами
Витрати на утримання загальних складів	Площі, зайняті під зберігання виробничих запасів і готової продукції
Витрати на страхування майна	Розподіляються відповідно до переліку застрахованого майна, закріпленого за кожним видом діяльності
Управлінські витрати	Чисельність персоналу контрольованих видів діяльності

Принципово інший підхід до розподілу накладних витрат використовується в системі Activity based costing (ABC), застосування якої дозволяє більш точно визначити вартість того або іншого продукту, особливо за ситуації, коли на підприємстві значні накладні витрати.

Базовим принципом розрахунку собівартості є віднесення накладних витрат на готову продукцію. В сучасних умовах при вдосконаленні технології виробництва, зниженні його трудомісткості і матеріаломісткості, а також автоматизації процесів частка накладних витрат (на загальне управління, маркетинг, фінансове управління, управління персоналом і т. п.) збільшується.

Використання традиційних баз розподілу накладних витрат приводить до викривлення собівартості окремих видів продукції. Продукти, які найменше споживають ресурсу, пропорційно якому розподіляються накладні витрати (наприклад, витрати на оплату праці), при розрахунках виглядатимуть більш рентабельними в порівнянні з продуктами, які споживають більше ресурсів (наприклад, з високою трудомісткістю). Використання методики ABC дозволяє уникнути цих помилок.

ABC-costing проводиться у декілька етапів.

Етап 1. Розподіл витрат на ресурси.

Етап 2. Перенесення вартості ресурсів на операції.

Вартість ресурсів переноситься на операції пропорційно драйверам (базам розподілу) ресурсів. Найчастіше використовують такі драйвери, як людино-години (для персоналу), машино-години (для устаткування) тощо. Визначивши вартість використання одиниці драйвера ресурсів (вартість однієї години роботи робітника, устаткування) і кількість одиниць драйвера, спожитих кожною операцією, обчислюють вартість даного ресурсу, яка переноситься на конкретну операцію.

Віднесення витрат до накладних залежить від того, що є об'єктом витрат. Наприклад, при калькулюванні витрат за окремими покупцями об'єктами витрат можуть бути канал збуту, група клієнтів, клієнт, замовлення. А при калькулюванні витрат за продуктами можливі такі об'єкти витрат: товарна група, товар, партія товару, одиниця продукції.

Схематично калькулювання собівартості за системою ABC-costing зображено на рис. 2.4.

ABC-costing

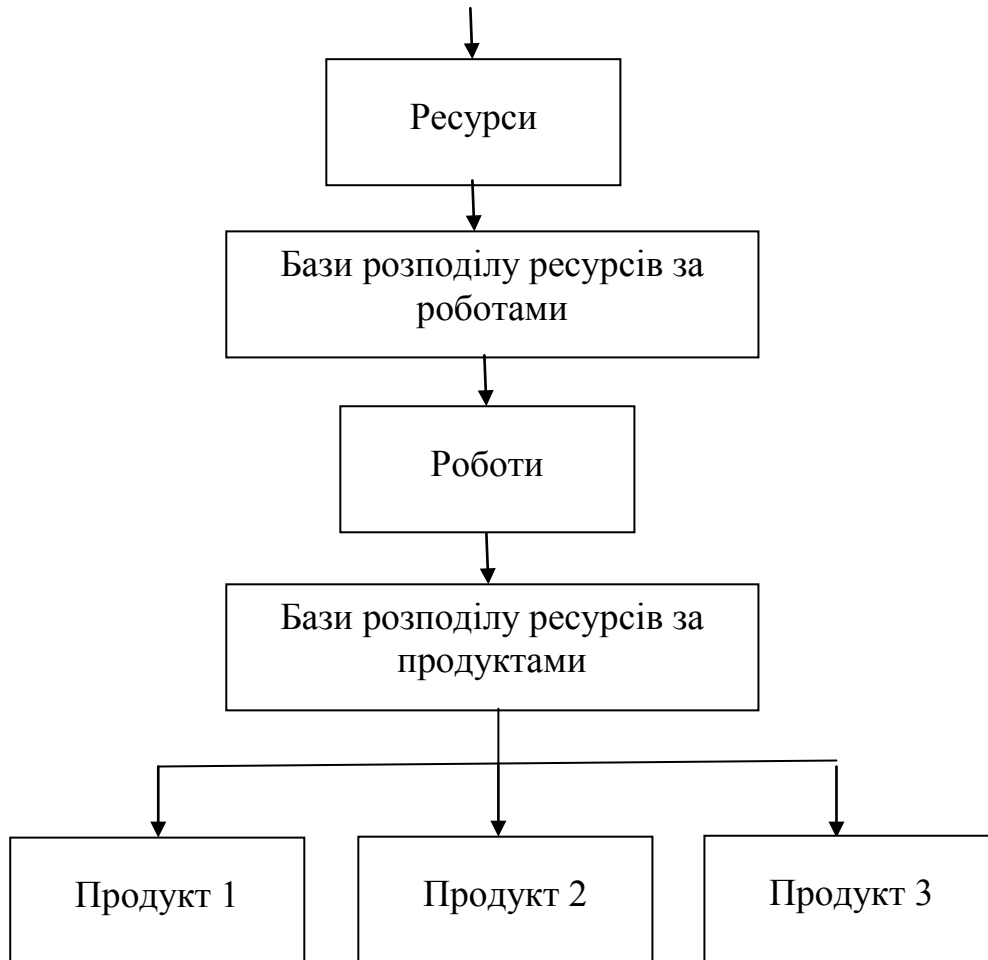


Рис. 2.4. Калькулювання собівартості за системою ABC-costing

Метод ABC дозволяє підприємству з високою мірою достовірності визначити вартість і продуктивність операцій, оцінити ефективність використання ресурсів і обчислити собівартість продукції (робіт, послуг). Часто дані, отримані таким методом, радикально відрізняються від результатів традиційних методів калькулювання.

Таким чином, обґрунтований вибір бази розподілу накладних витрат дозволяє більш точно розрахувати собівартість продукції, отримати достовірну інформацію про результати кожного виду діяльності або кожного виду виробництва.

Слід зазначити, що в управлінському обліку складають бюджети адміністративних і збутових витрат. Ці бюджети відображають очікувані витрати на реалізацію продукції і загальні витрати на управління підприємством.

При плануванні адміністративних і збутових витрат необхідно враховувати, що критерієм їх ефективності є випереджаюче зростання обсягу продажів у порівнянні з темпами зростання цих витрат. В результаті абсолютна величина накладних витрат підвищується, а їх частка в обсязі продажів знижується.

В окремі періоди життєвого циклу компанії рівень і темпи зростання адміністративних і збутових витрат можуть й не відповідати цій тенденції, наприклад, при утрудненні просування товарів або при необхідності завоювання нових ринків збуту та ін. Але в будь-якому випадку необхідно передбачати межі, до яких можна нарощувати ці витрати для цілей бізнесу.

В бюджеті витрат на збут деталізуються усі передбачувані витрати, пов'язані із реалізацією продукції в майбутньому періоді. Окремі витрати, такі, як комісійні і транспортні витрати, є змінними, інші, наприклад витрати на рекламу вважаються постійними.

Бюджет адміністративних витрат необхідний для управління адміністративно-управлінськими витратами компанії. Вважається, що якщо управлінські витрати компанії перевищують 5% від виручки, то це повинно бути сигналом для серйозного аналізу причин ситуації, що склалася.

Адміністративні витрати найскладніше безпосередньо пов'язати з бізнесом. Даний бюджет обов'язково повинен складатися в розрізі підрозділів, тому що це може значно спростити його аналіз і при плануванні, і при контролі, і при підведенні підсумків виконання бюджету.

Бюджет адміністративних витрат може містити, наприклад, такі групи показників, що характеризують ефективність бізнес-процесу «управління»: сумарні загальнофірмові витрати; частка адміністративних витрат у виручці (або в сумарних витратах); загальногосподарські витрати в розрізі підрозділів; загальнофірмові адміністративні витрати.

При управлінні бюджетом адміністративних витрат потрібно вишукувати всі можливі шляхи їх зниження. Дані витрати безпосередньо не пов'язані з

виробництвом / реалізацією продукції і послуг компанії, але вони можуть зростати навіть якщо фінансово-економічні показники знижуються.

У бюджеті адміністративних витрат і визначається вартість цієї управлінської інфраструктури.

Що стосується регламенту бюджетування адміністративних витрат, то проблема полягає в тому, що відповідальність за ці витрати, як правило, не розподіляється за центрами відповідальності, а значить вона переходить на більш високий рівень, тобто на рівень виконавчого або генерального директора. Таким чином, на статті бюджету адміністративних витрат безпосередньо впливає керівництво компанії, що накладає певні психологічні обмеження щодо контролю даних витрат з боку фінансової дирекції. Фінансова дирекція повинна вимагати чіткого пояснення витрат в тому числі і у топ-менеджерів, а не обмежуватися тільки, наприклад, виробничими підрозділами.

В рамках бюджетування адміністративних витрат на фазі планування виконуються такі функції: планування видаткової частини бюджету; формування бюджету адміністративних витрат; узгодження і коригування бюджету адміністративних витрат; попереднє затвердження бюджету адміністративних витрат.

В рамках бюджетування адміністративних витрат на фазі обліку, контролю і аналізу виконуються такі функції:

- збір адміністративних витрат даних для фактичного бюджету;
- формування фактичного бюджету адміністративних витрат;
- наліз виконання бюджету адміністративних витрат;
- погодження та затвердження результатів аналізу бюджету адміністративних витрат.

Досить часто адміністративні витрати мають тенденцію до зростання, причому це зростання може бути некерованим. Основна причина полягає в складності нормування цих статей витрат.

Один із способів боротьби з ростом адміністративних витрат - введення жорсткої системи обмежень (лімітів). Причому ці ліміти можна вводити як на

сумарні адміністративні витрати, так і на окремі статті цих витрат. Крім того, частина адміністративних витрат є прямими по відношенню до підрозділів. Тому ліміти на адміністративні витрати можна вводити і в розрізі підрозділів.

Потрібно також постійно контролювати і аналізувати адміністративні витрати. Потрібно звернути увагу і на те, що інколи в компаніях настільки захоплюються аналізом адміністративних витрат, що виникають сумніви в ефективності витрат часу на такий аналіз і контроль.

Оскільки управлінські витрати належать до постійних витрат і безпосередньо впливають на зміну показника прибутку, то при плануванні їх величини встановлюються ліміти у вигляді фіксованих сум на майбутній період. Частка оплати праці, що складає значну частину управлінських витрат, в загальному фонді оплати праці може зростати, але в загальному обсязі продажів вона повинна бути стабільною або знижуватися. Це співвідношення повинно бути закладене у стратегічних бюджетах.

Послідовність складання бюджетів адміністративних і збутових витрат:

1. Визначають найбільш важливі види накладних витрат, які відповідають профілю і структурі підприємства.
2. Розподіляють ці витрати на адміністративні і збутові за їх функціональною роллю.
3. В складі адміністративних і збутових витрат виділяють змінні (прямі) і умовно постійні витрати.
4. Визначають, які витрати із суми умовно-постійних потрібно віднести до витрат окремих структурних підрозділів підприємства, а які до загальних витрат підприємства.
5. Складають плани-графіки окремо за адміністративними витратами і окремо за збутовими витратами, виокремивши всередині них змінні і умовно-постійні витрати і відповідно скоригувавши ці витрати за окремими місяцями бюджетного періоду.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Основу інформаційного забезпечення становить економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства.

2. Основу облікової інформації, як правило, складає інформація фінансової звітності. До необлікової інформації відносять дані планово-економічного, техніко-технологічного та юридичного характеру.

3. Загальна методика побудови фінансового обліку адміністративних витрат і витрат на збут включає два етапи: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо; на другому – проводиться їхнє списання на фінансові результати.

4. Вважаємо, що в аналітичному обліку адміністративні витрати доцільно згрупувати таким чином: управлінські витрати, господарські витрати та інші адміністративні витрати. Таке групування дозволить більш точно виявити витрати за кожною статтею, що створить передумови для їх оптимізації.

5. Зважаючи на надзвичайно важливе значення маркетингових витрат для здійснення ефективної збутової діяльності, пропонуємо виокремити їх зі складу збутових витрат і перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові і збутові витрати» і ввести до нього два субрахунки: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут».

6. По відношенню до виробничого процесу адміністративні витрати і витрати на збут є накладними, тому щодо них використовується методика розподілу накладних витрат за допомогою коефіцієнтів розподілу.

7. Базу розподілу накладних витрат кожне підприємство вибирає самостійно, враховуючи індивідуальні та специфічні особливості компанії та причинно-наслідковий зв'язок між витратами і базою розподілу.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ТА АНАЛІЗ АДМІНІСТРАТИВНИХ І ЗБУТОВИХ ВИТРАТ

3.1. Аудит адміністративних витрат і витрат на збут

Аудит адміністративних витрат і витрат на збут є важливою складовою процедури аудиту витрат підприємства. Дотримуючись правильної методики аудиту адміністративних витрат і витрат на збут можна зменшити витрати, а отже, збільшити прибуток підприємства.

Мета аудиту адміністративних витрат і витрат на збут полягає у підтвердженні достовірності їх формування та правильності відображення в бухгалтерському обліку [61].

Тобто, у встановленні повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку адміністративних витрат і витрат на збут, його відповідності прийнятій обліковій політиці; достовірності відображення стану цих витрат у звітності господарюючого суб'єкта [14].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про адміністративні витрати і витрати на збут визначають Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 16 «Витрати».

Аудит адміністративних витрат і витрат на збут виконує такі завдання:

- дослідити економічну природу адміністративних і збутових витрат, їх склад та класифікацію з урахуванням галузевих особливостей підприємств;
- визначити напрями вдосконалення методики обліку адміністративних і збутових витрат;
- удосконалити систему поточного контролю адміністративних і збутових витрат підприємств на основі розробки ефективної методики їх внутрішнього аудиту [61].

- забезпечити адекватний розподіл адміністративних витрат і витрат на збут між окремими видами продукції для потреб управлінського обліку;

- забезпечити достовірне відображення в оперативному, управлінському та фінансовому обліку, а також у звітності фактичної величини адміністративних і збутових витрат підприємства [14].

Предметом аудиту адміністративних і збутових витрат є пов'язані з ними господарські процеси та операції, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами [14].

Виходячи із мети аудиту адміністративних і збутових витрат визначаються його об'єкти:

- елементи облікової політики що стосуються обліку адміністративних і збутових витрат;

- господарські операції з обліку адміністративних і збутових витрат;

- записи щодо адміністративних і збутових витрат у первинних документах, облікових регістрах і фінансовій звітності;

- інформація про підтвержені порушення ведення обліку адміністративних і збутових витрат (в актах ревізій та перевірок, висновках аудиторів);

- визнання адміністративних і збутових витрат і їх оцінка;

- організація обліку адміністративних і збутових витрат та стан їх внутрішнього контролю.

Основними носіями інформації, що використовуються при проведенні аудиту адміністративних і збутових витрат є:

- фінансова звітність - Звіт про фінансові результати (рядки 2130, 2150);

- облікові регістри – журнал 5 або 5а, а при спрощеній формі обліку – відомість 5м;

- первинні документи.

Перелік первинних документів з визнання (накопичення) адміністративних витрат та витрат на збут практично не відрізняється:

- нарахування амортизації необоротних активів - ОЗ-14, ОЗ-15, ОЗ-16 або розрахунок, складений на самостійно виготовленій формі документу;
- списання виробничих запасів - накладна певного виду (М-11, Видаткова накладна, ТН-1 тощо);
- списання малоцінних та швидкозношуваних предметів - МШ-8;
- сплата (списання) грошових коштів - Меморіальний ордер банку, К0-2, чек РРО, квитанція на сплату через відділення зв'язку;
- списання витрат на відрядження - Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт;
- списання послуг чи робіт сторонньої організації - Акт виконаних робіт (наданих послуг);
- нарахування заробітної плати - П-5, П-6, П-7;
- нарахування відрахувань до фондів соціального страхування - Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії).

Якщо за певними видами витрат форми первинних документів відсутні, то підприємства, як правило, використовують Бухгалтерські довідки (розрахунки бухгалтерії) або форми документів, розроблені підприємством самостійно (з урахуванням обов'язкових реквізитів).

Списання адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат оформляється Бухгалтерськими довідками (розрахунками бухгалтерії).

На рисунку 3.1 зображені стадії аудиту адміністративних витрат і витрат на збут.

Одним з найважливіших етапів аудиту адміністративних витрат є планування. Мета планування аудиту - концентрація уваги аудитора на найважливіших напрямках аудиту, виявлення проблем, які необхідно перевірити більш детально. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

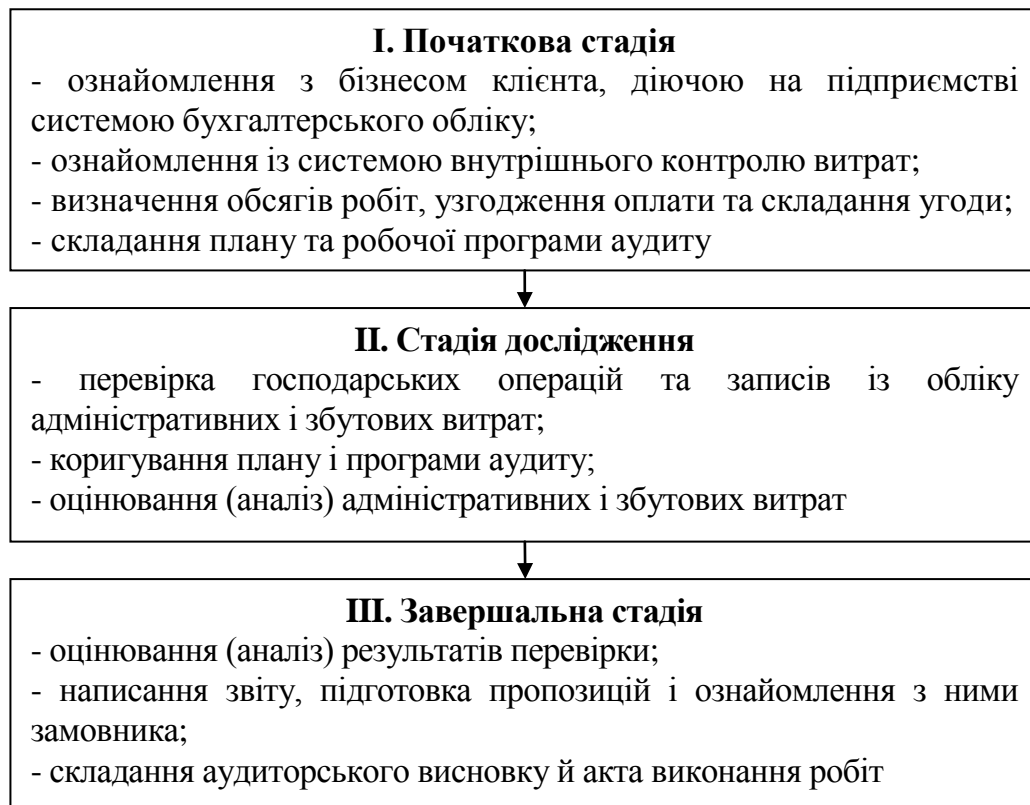


Рис. 3.1. Стадії аудиту адміністративних витрат і витрат на збут

В цілому, планування аудиту адміністративних і збутових витрат передбачає: визначення стратегії і тактики проведення аудиторської перевірки, складання плану аудиту, аудиторських програм (розширених планів), з'ясування аудиторських процедур і доказів, що будуть використовуватися, а також проводиться оцінювання об'єктів шляхом аудиторського контролю.

При встановленні загальної стратегії аудиту аудитор повинен ідентифікувати характеристики завдання, що визначатимуть їх обсяг; визначити час на проведення аудиту та необхідну документацію для підтвердження інформації; визначити чинники, які з точки зору аудитора є важливими, щоб на них спрямувати увагу; уточнити час, обсягів ресурсів, необхідних для виконання завдання.

На основі завдань і плану аудиту адміністративних і збутових витрат аудитор складає програму (розширений план) аудиту, деталізуючи процедури та визначаючи джерела отримання доказів. Крім того, у програмі аудиту зазначають, скільки осіб братимуть участь у перевірці та термін перевірки, визначений завданням для проведення аудиту цих витрат.

Іншими словами, програма аудиту - це детальні інструкції, яких повинен дотримуватись аудитор в процесі аудиту адміністративних витрат (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Програма аудиту адміністративних витрат і витрат на збут

№	Перелік аудиторських процедур	Термін проведення	Обсяг перевірки	Виконавець
1	2	3	4	5
1.	Перевірка обґрунтованості віднесення витрат до складу адміністративних і збутових	20.03	Суцільна	Бойко Л.М.
2.	Перевірка аналітичного обліку адміністративних витрат і витрат на збут на предмет відповідності оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку	22.03	Суцільна	Бойко Л.М.
3.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують адміністративні витрати і витрати на збут	24.03	Суцільна	Бойко Л.М.
4.	Перевірка достовірності витрат на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством, іншого загальногосподарського персоналу та працівників, що займаються збутом продукції	26.03	Вибіркова	Бойко Л.М.
5.	Перевірка правильності нарахування суми винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські), понесених витрат на утримання необоротних активів загальногосподарського та збутового призначення	27.03	Суцільна	Бойко Л.М.
6.	Перевірка достовірності витрат на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, факс)	28.03	Вибіркова	Бойко Л.М.
7.	Перевірка достовірності плати за РКО та інші послуги банків	28.03	Вибіркова	Бойко Л.М.
4	Документальне узагальнення результатів аудиту адміністративних витрат і витрат на збут	29.03	Суцільна	Бойко Л.М.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
5	Розробка пропозицій щодо усунення та попередження виявлених недоліків і порушень	29.03	Вибірка	Бойко Л.М.

Аудит адміністративних витрат і витрат на збут доцільно розпочати з перевірки правильності й обґрунтованості складених на підприємстві кошторисів цих витрат. У процесі аудиту фактичні витрати порівнюють із затвердженими кошторисами як по окремих статтях, так і загалом. У разі виявлення фактів необґрунтованого завищення кошторисів витрат їх необхідно скоригувати з фактичними сумами витрат.

Аудитор вивчає причини економії і перевитрат по кожній статті витрат. Досліджуючи фактичні адміністративні і збутові витрати потрібно зважати на те, що нераціональна економія коштів за окремими статтями, якщо вона пов'язана з невиконанням планів і намічених заходів, є негативним показником роботи окремих служб підприємства і, зрештою, завдає збитків на інших ділянках.

Аудитор повинен враховувати, що трапляються випадки перекручення звітності шляхом регулювання витрат у розрізі окремих статей кошторису. У цьому разі необґрунтовано зменшують витрати по тих статтях кошторису, де допущено перевитрати, і відповідно зменшують витрати по тих статтях кошторису, по яких є економія коштів. Такі факти можна виявити порівнянням сум, вказаних у звітах, з розміром витрат за відповідними регістрами аналітичного обліку. Також необхідно перевірити правильність їх віднесення по первинних документах на окремі статті витрат.

Перевірка Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) проводиться для підтвердження достовірності показників «Адміністративні витрати» (рядок 2130) і «Витрати на збут» (рядок 2150). Аудитор досліджує дані Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), Головної книги, Оборотної відомості та облікових регістрів за рахунками 92 «Адміністративні

витрати» і 93 «Витрати на збут». При виявленні відхилень аудитор фіксує ці факти у своїх робочих документах. Якщо відхилень не виявлено, аудитор переходить до наступного етапу.

При безпосередньому аудиті адміністративних і збутових витрат аудитор перевіряє:

- дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»;
- наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства складу статей цих витрат;
- первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту;
- правильність нарахування заробітної плати, а саме – правильність віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат;
- правильність включення витрат на оплату праці за демонтаж, ремонт чи монтаж основних засобів;
- правильність нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського і збутового призначення, виходячи з терміну введення об'єктів в експлуатацію та терміну корисної дії, при цьому необхідно перевірити наявність основних засобів невиробничого призначення. Шляхом вибірки аудитор перевіряє розрахунки амортизаційних відрахувань, при виявленні помилок усі розрахунки перевіряються суцільним методом. При перевірці нарахування аудитор звертає увагу на те, яким чином здійснюється розрахунок, чи за кожним інвентарним об'єктом, чи в цілому по групах, а також перевіряє методику розрахунку відповідно до чинної нормативної бази;
- правильність відображення витрат за комунальні послуги,
- виявляє можливі витрати, які відповідно до чинних нормативних документів не повинні включатися до адміністративних витрат чи витрат на збут [17].

Аудитор повинен врахувати, що закриття рахунків 92 та 93 здійснюється тільки у дебет субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

Важливим питанням аудиту адміністративних і збутових витрат є перевірка правильності й економічної обґрунтованості їх розподілу в управлінському обліку [6].

Для узагальнення результатів аудиту адміністративних і збутових витрат використовують робочі документи, в яких фіксується отримана в ході перевірки інформація, і формулюються відповідні висновки про виявлені відхилення та порушення.

Після закінченню аудиторської перевірки аудитор складає аудиторський висновок та звіт про результати аудиторської перевірки. Перед складанням аудиторського висновку аудитор остаточно оцінює аргументованість своїх тверджень і доказів. Аудиторський висновок складається з дотриманням встановлених норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмову від підтвердження достовірності, повноти та відповідності чинному законодавству фінансової звітності підприємства-клієнта [36].

3.2. Аналіз адміністративних витрат і витрат на збут

Адміністративні витрати і витрати на збут впливають на фінансовий результат діяльності підприємства та можливості його подальшого розвитку. Вони є основним показником діяльності підприємства, який обмежує обсяг прибутку.

Метою аналізу адміністративних і збутових витрат є вивчення і виявлення потенційних можливостей відносного зниження витрат при одночасному зростанні обсягів реалізації і прибутку.

Інформаційну основу проведення аналізу адміністративних і збутових витрат становить: дані рахунків 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», облікові регістри – Журнал 5, 5А, Звіт про фінансові результати (ф. № 2). Основним джерелом для аналізу витрат підприємства в динаміці є «Звіт про

фінансові результати», в якому в I розділі «Фінансові результати» наводиться інформація про адміністративні і збутові витрати.

Загальна схема методики економічного аналізу адміністративних витрат і витрат на збут зображена на рисунку 3.2.



Рис. 3.2. Схема методики економічного аналізу адміністративних витрат і витрат на збут

Витрати підприємства вимірюються і оцінюються в абсолютних і відносних показниках. Абсолютним показником, який дає уявлення про обсяг витрат, є їх сума. Відносний показник - це узагальнюючий показник, що є результатом ділення одного абсолютного показника на інший. Як правило, відносні показники виражаються у процентах і коефіцієнтах.

Аналіз адміністративних витрат і витрат на збут розпочинають із загальної оцінки динаміки обсягу, складу і структури витрат діяльності. Такий аналіз виявляє відхилення від показників минулого звітного періоду і дозволяє

визначити напрями подальших досліджень, роль адміністративних і збутових витрат у загальній сумі витрат діяльності.

Аналіз структури витрат діяльності підприємства проведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз структури витрат діяльності
за 9 місяців 2019 р.

Показники	Рядок Звіту про фінансові результати	За 9 місяців 2018 року	За 9 місяців 2019 року
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.		18399	18065
- питома вага, %	р.2050	69,86	70,37
- відхилення структури від попереднього року, %		х	0,51
Адміністративні витрати, тис. грн.		3436	3223
- питома вага, %	2130	13,05	12,56
- відхилення структури від попереднього року, %		х	-0,49
Витрати на збут, тис. грн.		3711	3066
- питома вага, %	2150	14,08	11,94
- відхилення структури від попереднього року, %		х	-2,14
Інші операційні витрати, тис. грн.		792	1316
- питома вага, %	2180	3,01	5,13
- відхилення структури від попереднього року, %		х	2,12
Фінансові витрати	2250	-	-
Втрати від участі в капіталі	2255	-	-
Інші витрати, тис. грн.			
- питома вага, %	2270	-	-
- відхилення структури від попереднього року, %			
Витрати діяльності, усього	-	26338	25670

Аналіз структури витрат діяльності свідчить, що всі витрати належать до витрат операційної діяльності. Найбільшу частку у структурі витрат діяльності становить собівартість реалізованої продукції (питома вага якої, у загальній сумі витрат діяльності, зросла на 0,51 відсоткових пункти). Адміністративні витрати у витратах діяльності (і в операційних витратах) становили 13,05% за 9 місяців 2018 р. і 12,56% за аналогічний період 2019 р. Відбулось їх зменшення

на 2,14 відсоткових пункти. В абсолютному вираженні ці витрати зменшились на 645 тис. грн. Витрати на збут становили відповідно 14,08 % і 11,94%. Зменшення цих витрат відбулось на 2,14 відсоткових пункти. В абсолютному вираженні ці витрати зменшились (на 524 тис. грн.). Інші операційні витрати зросли на 2,2 відсоткові пункти.

Якщо оцінити тенденції зміни витрат за декілька років, то це дасть змогу простежити, як змінювався рівень витрат діяльності підприємства. Слід зауважити, що проблема управління витратами полягає не стільки у зменшенні рівня того чи іншого виду витрат, а в досягненні оптимального їх рівня, який забезпечує максимальну доцільність та прибутковість.

Адміністративні витрати мають характер умовно-постійних витрат, тобто вони умовно не залежать від змін обсягу виробництва продукції та основної діяльності підприємства. Їх аналіз проводиться порівнянням фактичних адміністративних витрат з даними кошторису. Для розрахунків використовують дані про виконання кошторису адміністративних витрат.

Наступний етап аналізу передбачає дослідження причин, що зумовили абсолютне та відносне відхилення адміністративних загалом і за кожною статтею витрат. Як невикористані резерви зниження витрат можна розглядати непродуктивні витрати та втрати, перевитрати за рахунок необґрунтованості плану та неправильне віднесення витрат на відповідні статті, та збільшення рівня витрат. Більш детальні причини можуть бути встановлені під час розгляду первинної документації.

Витрати на збут носять умовно-змінний характер. Для аналізу умовно - постійних та умовно - змінних витрат застосовується різна методика. За умовно - постійними витратами визначається лише абсолютне відхилення, як різниця між фактичними витратами і плановими. Зміну умовно - змінних витрат характеризує відносне відхилення, яке розраховується в два етапи:

1. Визначається сума скорегованих витрат на відсоток виконання плану реалізації продукції, оскільки витрати на збут пов'язані не з обсягом виробництва, а з обсягом реалізації продукції. Для визначення цього відсотка

використовуються дані ф. №2 «Звіт про фінансові результати» та розрахунки планової і планової на фактично реалізовану продукцію виробничої собівартості.

2. Фактичні витрати порівнюються зі скоригованими і визначають економію чи перевитрати.

До основних факторів, що впливають на величину та рівень витрат на збут, належить обсяг реалізації продукції. Тому важливим аналітичним показником є базові витрати на збут, приведені до фактичного обсягу реалізації. На збутові витрати впливають також такі фактори як зміна цін на продукцію, тарифів на транспортування, послуги, ставки орендної плати, цін на матеріали за відповідними статтями.

В умовах інфляції динамічна зміна величини витрат призводить до викривлення аналітичних розрахунків. Тому порівняння витрат і обсягу реалізації різних періодів можливе лише за умови визначення цих показників в єдиних, тобто в порівнянних цінах. Для приведення обсягу реалізації і витрат звітного періоду в порівнянний вигляд використовують індекс цін, індекс ставок, тарифів [33].

У подальших аналітичних розрахунках приведені показники порівнюють з базовими. Визначена абсолютна зміна витрат в умовах інфляції є тією зміною, що відображає як результат роботи підприємства у вигляді фізичного обсягу реалізації, так і зміну, яка виникла під впливом інфляції, тобто цінового фактора.

Структурно-динамічний аналіз витрат на збут розглянуто на прикладі (таблиця 3.3).

Темп росту відображає динаміку, на скільки відсотків змінюється показник поточного періоду при порівнянні його зі значенням попереднього періоду. Якщо темп росту більше 100%, то спостерігається позитивна динаміка, якщо = 100%, то немає жодних змін, якщо менше 100%, то це свідчить про негативну динаміку.

Таблиця 3.3

Аналіз витрат на збут

(тис. грн.)

Показник	Фактично за 9 місяців 2018 р.	Фактично за 9 місяців 2019 р.	Відхилення (+,-) гр. 3 – гр. 2	Темп росту, % гр. 3 / гр. 2	Індекс цін, ставок	Скореговане значення звітного року на індекс цін, ставок	Відхилення від попереднього року гр. 7 – гр. 2	Вплив цінового фактору гр. 3 – гр. 7	Темп росту, % гр. 7 / гр. 2
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Чистий дохід	26488	25608	-880	96,68	1,2	21340	-5148	4268	80,56
Витрати за збут, всього	3711	3066	-645	82,62		2555	-1156	511	68,85
Змінні витрати на збут З них:	2820	2391	-429	84,79		1992,5	-827,5	398,5	70,66
Витрати на збут, що залежать від зміни цін	840	705	-135	83,93		587,5	-252,5	117,5	69,94
Постійні витрати на збут	891	675	-216	75,76		562,5	-328,5	112,5	63,13
Рівень витрат на збут, %	14,01	11,97	-2,04	85,44		9,98	-4,03	7,94	71,23

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Рівень змінних витрат на збут, %	10,65	9,34	-1,31	87,70		7,78	-2,87	1,56	73,05
Рівень змінних витрат на збут, що залежать від зміни ціни, %	3,17	2,75	-0,42	86,75		2,29	-0,88	0,46	72,24
Рівень постійних витрат на збут, %	3,36	2,63	-0,73	78,27		2,19	-1,17	0,44	65,18

Дані таблиці 3.3 свідчать про те, що витрати на збут зменшились на 645 тис. грн. Це можна вважати логічним, оскільки обсяг реалізації також зменшився (на 880 тис. грн.). Темп росту обсягу реалізації (чистого доходу) становить 96,68 %, що свідчить про негативну динаміку. А от щодо постійних витрат на збут, то темп росту 82,62 % можна вважати позитивним, бо це вказує на економію постійних витрат в сумі 216 тис. грн. Аналогічна ситуація спостерігається і по змінних збутових витратах. В абсолютній сумі вони зменшились на 429 тис. грн., темп їх росту становив 84,79 %.

Якщо враховувати індекс цін, то обсяг реалізації, скоригований на індекс цін, тобто фізичний обсяг склав 21340 тис. грн., що менше обсягу попереднього звітного періоду на 5148 тис. грн. або на 19,44%, що зумовило зниження збутових витрат на 1156 тис. грн. або на 31,15%.

Під час визначення невикористаних резервів зниження операційних витрат за рахунок витрат на збут слід пам'ятати, що збільшення витрат на маркетингові дослідження, вивчення ринків збуту, рекламу і навіть на ергономічну та естетичну упаковку продукції зазвичай окупаються збільшенням обсягу продаж.

Під час аналізу адміністративних і збутових витрат визначають також динаміку і напрямок зміни їх зміни на 1 грн. продукції (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз структури та динаміки частки адміністративних витрат і витрат на збут у чистому доході

Показники	Сума, тис. грн.		Питома вага витрат у чистому доході, %		Зміна за звітний період	
	За 9 місяців 2018 року	За 9 місяців 2019 року	За 9 місяців 2018 року	За 9 місяців 2019 року	Σ	%
Чистий дохід, тис. грн.	26488	25608	x	x	-880	x
Адміністративні витрати, тис. грн.	3436	3223	12,98	12,59	-213	-0,39
Витрати на збут, тис. грн.	3711	3066	14,01	11,97	-645	-2,04
Разом витрат, тис. грн.	7147	6289	26,99	24,56	-856	-2,43

Як видно з таблиці 3.4 питома вага адміністративних витрат і витрат на збут становить 24,56 % (на 1 грн. чистого доходу припадало 0,27 грн. витрат) у 2019 році і відповідно 26,99 % (на 1 грн. доходу припадало 0,25 грн. витрат) у 2018 році. За аналізований період відбулося зменшення питомої ваги на 2,23 % за рахунок зменшення питомої ваги адміністративних витрат на 0,39 % і збутових витрат на 2,04 %.

Для оцінки ефективності адміністративних витрат і витрат на збут їх потрібно порівняти з доходом і прибутком та визначити показники доходності і прибутковості. Показник рентабельності витрат характеризує їх прибутковість. Визначається як відношення прибутку до витрат і показує скільки прибутку припадає на 1 грн. понесених витрат. За даними досліджуваного підприємства на підставі Звіту про фінансові результати визначимо рентабельність адміністративних і збутових витрат (таблиця 3.5).

Таблиця 3.5

Аналіз рентабельності адміністративних і збутових витрат

Показник	Сума, тис. грн.		Зміна за звітний період
	За 9 місяців 2018 року	За 9 місяців 2019 року	Σ
Чистий дохід, тис. грн.	26488	25608	-880
Прибуток від операційної діяльності, тис. грн.	328	341	13
Адміністративні витрати, тис. грн.	3436	3223	-213
Доходність адміністративних витрат	7,71	7,95	0,24
Рентабельність адміністративних витрат	0,06	0,11	0,05
Витрати на збут, тис. грн.	3711	3066	-645
Доходність витрат на збут	9,55	10,58	1,03
Рентабельність витрат на збут	0,09	0,11	0,02

Аналіз проведених розрахунків свідчить про те, що на досліджуваному підприємстві на 1 грн. чистого доходу припадає 7,95 грн. адміністративних витрат і 9,55 грн. збутових витрат. В динаміці спостерігається зростання на 0,24 грн. і відповідно на 1,03 грн. На 1 грн. операційного прибутку припадає 0,11 грн. адміністративних витрат і 0,11 грн. збутових витрат. В динаміці простежується зростання на 0,05 грн. і відповідно на 0,02 грн.

Для виявлення тенденцій адміністративних і збутових витрат підприємства необхідна постійна оцінка їх динаміки. Зменшення адміністративних витрат і витрат на збільшує прибуток від операційної діяльності та показники ефективності адміністративних і збутових витрат. Але, якщо обсяг реалізації продукції зростатиме, то досягти такого зменшення вкрай важко, хіба що тільки завдяки впровадженню інноваційних заходів у сфері управління і збутової діяльності підприємства.

При проведенні аналізу маркетингових витрат, важливе значення має оцінка рекламної кампанії. Важливо зрозуміти, чи допомогла вона збільшити показники і досягти поставлених цілей. Розглянемо основні аспекти оцінки ефективності рекламної кампанії.

З огляду на, що число рекламних каналів зростає і постійно з'являються нові способи рекламних комунікацій, тільки оцінка ефективності дозволяє зробити висновок про використання того чи іншого каналу в подальшому. Єдиного універсального способу розрахунку ефективності рекламної кампанії не існує. Перш за все тому, що для кожної кампанії в тій чи іншій мірі характерні дві складові:

- комунікаційна (інформаційна) ефективність - показує ефект психологічного впливу на аудиторію, зміна думки про рекламований бренд, зростання пізнаваності бренду або компанії, що в кінцевому підсумку призводить до переключення з продукції конкурентів на продукцію рекламодавця, або зростання лояльності і збільшення частоти споживання;

- економічна (комерційна, торгова) ефективність - показує ефект від рекламної кампанії, виражений у фінансових показниках: обсяги продажів, маржа, виручка, прибуток.

Залежно від займаної посади і, відповідно, рівня відповідальності, різні співробітники в одній і тій же компанії відстежують різні показники рекламної кампанії і роблять з них відповідні висновки. Співробітники відділу маркетингу в основному оцінюють локальні показники, що дозволяють оцінити, наскільки ефективним було розміщення реклами. Керівники ж аналізують глобальну

картину, що дозволяє їм приймати управлінські рішення. Якщо мова йде про співробітника відділу маркетингу, що працює з оффлайн-каналами, наприклад з радіо або телебаченням, то він використовує для оцінки рекламної кампанії такі показники, як рейтинг каналу, частка аудиторії, охоплення аудиторії, кількість контактів і т.д.

Для оцінки потенційних можливостей рекламної кампанії при плануванні співробітник оперує показниками вартості за тисячу контактів або тисячу представників цільової аудиторії. Для роботи з пресою характерний зв'язок ефективності реклами з розміром рекламного модуля і його розташуванням (ціла смуга або частина, на одній з обкладинок або всередині видання), а також із загальним тиражем і каналами поширення самого видання. Інтернет-маркетологи при оцінці рекламних кампаній зазвичай використовують різні співвідношення переглядів і дій, так як особливістю взаємодії в Інтернеті є послідовні конверсії. Це CTR (Click-Through Rate, показник клікабельності оголошення), CPC (cost per Click, вартість одного кліка), CPA (Cost per Action, вартість цільової дії) і т.д. У свою чергу, керівники оцінюватимуть ROI і ROMI (Return on Investment, Return on Marketing Investment), що показують окупність вкладень (для ROI це всі витрати, пов'язані з продуктом, а для ROMI - тільки витрати на рекламу і маркетинг) та інші показники верхнього рівня. Важливо також оцінювати SAC (Customer Acquisition Cost, вартість залучення клієнта) і LTV (Lifetime Value, дохід від клієнта за весь час продажів), щоб вартість залучення клієнта не виявилася занадто високою. Це особливо важливо для сфер бізнесу, у яких у бізнес-моделі передбачено основний заробіток на реалізації витратних матеріалів і запасних частин.

YouTube канал є одним з головних рекламних каналів. Він дає можливість залучити більше потенційних клієнтів.

Вибір методу оцінки ефективності залежить від того, які характеристики кампанія планується оцінювати. В якості універсального методу оцінки ефекту рекламної кампанії можна використовувати таку формулу: Ефект = Значення

показника після рекламної компанії - Значення показника до рекламної компанії

Таким чином можна оцінити практично будь-який показник, як фінансовий (наприклад, виручку), так і комунікативний (наприклад, пізнаваність бренду). Якщо значення показника вище 0, тобто, після рекламної компанії показник виріс, значить рекламна кампанія була ефективна. Чи достатньо ефективна вона була, можна оцінити в залежності від КРІ.

Для оцінки комунікаційної ефективності застосовують методи, що дозволяють оцінити пізнаваність і запам'ятовуваність реклами, її переконливість і вплив на купівельну поведінку. Доброю практикою є проведення оцінки показників до старту рекламної компанії і після її завершення.

В якості основних методів оцінки використовують опитування, спостереження, фокус-групи та інші. Наприклад, в якості тесту на впізнаваність реклами респонденту рекомендують перегорнути раніше прочитаний ним журнал і вказати, які рекламні оголошення здалися йому знайомими. Можна також використовувати анкетування, що дозволяє оцінити різні якості рекламного оголошення: чи привертає воно увагу, чи переконлива аргументація.

Для оцінки економічної ефективності рекламної компанії використовуються методи оцінки фінансових показників після проведення кампанії в порівнянні з показниками до її початку, або з плановими показниками. Розглянемо декілька найбільш популярних методів оцінки економічної ефективності.

Розрахунок економічного ефекту дозволяє оцінити різницю між приростом прибутку за підсумками кампанії і бюджетом на проведення кампанії:

Економічний ефект = (Прибуток після рекламної кампанії - Прибуток до початку рекламної кампанії) - Бюджет рекламної кампанії.

Для ефективної рекламної кампанії даний показник повинен бути більше 0.

Розрахунок ефективності рекламної кампанії як різниці між фактичним і плановим значенням дозволяє судити про поліпшення показників:

$$\text{Ефективність} = \text{Фактичний показник} - \text{Плановий показник}$$

У даному випадку показник вищий 0 свідчить про ефективність рекламної кампанії. Найпопулярнішим коефіцієнтом є ROI, так як показує повернення на вкладені кошти. Він використовується в усіх сферах бізнесу і застосовується до будь-якої ситуації. У загальному вигляді ROI розраховується за формулою:

$$\text{ROI} = (\text{Прибуток} - \text{Витрати}) / \text{Витрати}$$

Відповідно, ROI рекламної кампанії можна розрахувати так:

$$\text{ROI рекламної кампанії} = (\text{Прибуток від рекламної кампанії} - \text{Витрати на рекламну кампанію}) / \text{Витрати на рекламну кампанію}$$

Чим вище ROI, тим ефективнішою була рекламна кампанія.

Для того, щоб можна було оцінити ефективність кожної рекламної кампанії, перед її початком необхідно завжди ставити цілі у вигляді економічних або комунікаційних показників (KPI, Key Performance Indicator). Якщо цього не робити, не буде зрозуміло, досягла компанія цілей чи ні. Також перед початком кампанії вивчають комерційну звітність або проводять дослідження аудиторії для того, щоб оцінити поточні показники. Це дозволяє отримати точку відліку і оцінювати зміну показників, приріст яких планується.

Після проведення рекламної кампанії оцінюють її ефективність з точки зору досягнення KPI. Якщо є статистичні дані за минулі періоди, то можна провести порівняння в динаміці.

Залежно від досягнення цілей, орієнтуючись на результати, необхідно провести аналіз причин, які допомогли досягти запланованого результату, або завадили його отримати. Цей аналіз можна буде використовувати при наступному запуску рекламних кампаній.

Аналіз ефективності рекламної кампанії важливий насамперед тому, що дозволяє оптимізувати бюджет і підбирати найбільш успішні рекламні канали. З розвитком нових технологій можливості рекламних комунікацій змінюються, і те, що працювало кілька років тому, може не спрацювати в поточних умовах. Таким чином, збираючи інформацію про результати рекламних кампаній і аналізуючи її, можна уникнути невиправданих витрат і поліпшити фінансові показники.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Мета аудиту адміністративних витрат і витрат на збут полягає у підтвердженні достовірності їх формування та правильності відображення в бухгалтерському обліку.

2. При безпосередньому аудиті адміністративних і збутових витрат аудитор перевіряє: дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»; наявність розробленого та затвердженого Наказом про облікову політику підприємства складу статей цих витрат; первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту; правильність віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат; - правильність нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського і збутового призначення; правильність відображення витрат за комунальні послуги, виявляє можливі витрати, які відповідно до чинних нормативних документів не повинні включатися до адміністративних витрат чи витрат на збут.

3. Метою аналізу адміністративних і збутових витрат є вивчення і виявлення потенційних можливостей відносного зниження витрат при одночасному зростанні обсягів реалізації і прибутку

4. За даними підприємства проведено аналіз динаміки, складу і структури адміністративних і збутових витрат.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки і дати такі пропозиції:

1. В Україні склад та порядок обліку адміністративних витрат і витрат на збут регулюється ПСБО 16 «Витрати».

2. Ключовим критерієм при виділенні адміністративних витрат є їх корисність для компанії в цілому, а не для окремо взятого відділу чи підрозділу.

3. Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, зумовлює необхідність їхньої деталізації за функціями управління, відділами і службами підприємства.

4. На сьогоднішній день особливо гостро стоїть питання про оптимізацію адміністративних витрат. В магістерській роботі розглянуто шляхи оптимізації окремих елементів адміністративних витрат.

5. В сучасних умовах для кожного підприємства важливо реалізувати вироблену продукцію і сформувану ефективну концепцію маркетингу. Основна відмінність між маркетингом і збутом полягає в тому, що центральним питанням збуту є потреби продавця, а центральним питанням маркетингу - потреби покупця.

6. Дослідження сутності маркетингу і збуту доводить, що процес збуту є складовою маркетингу, тому включення витрат на маркетинг до складу витрат на збут є недоопрацюванням національних стандартів. Було б більш логічно ввести поняття «маркетингові витрати», до складу яких віднести витрати на збут.

7. Під маркетинговими витратами ми розуміємо сукупність витрат, необхідних для здійснення маркетингової діяльності та маркетингових заходів щодо формування та відтворення попиту на товари і послуги. В роботі запропоновано деталізований перелік маркетингових витрат.

8. Існуюча на ринку невизначеність породжує асиметрію інформації. Намагаючись її вирівняти, економічні суб'єкти несуть трансакційні витрати, пов'язані з пошуком, накопиченням і перевіркою інформації, веденням переговорів і укладанням контракту. Складовою збутових витрат підприємства, зокрема, є трансакційні витрати, пов'язані з пошуком клієнтів (витрати на зв'язок, витрати часу працівників, які зайняті пошуком та перевіркою інформації про потенційних клієнтів чи постачальників, в т. ч. вивчення їх репутації, перевірки даних в єдиному державному реєстрі, інформації на сайті ДФС, зокрема в Реєстрі платників єдиного податку, платників ПДВ, наявність податкового боргу, перевірку даних в реєстрі судових рішень тощо).

9. Для більш детального вивчення адміністративних і збутових витрат та правильної організації їх обліку, аудиту і аналізу дані витрати групують за різними ознаками.

10. По відношенню до собівартості продукції адміністративні і збутові витрати є витратами періоду, оскільки списуються на витрати в тому періоді, в якому були понесені.

11. Щодо порядку включення у собівартість продукції, то у фінансовому обліку вони витрати не включаються в собівартість продукції, а списуються на фінансовий результат і покриваються валовим прибутком. Вважаємо, що в управлінському обліку адміністративні витрати і витрати на збут необхідно включати в повну собівартість продукції і розподіляти між окремими видами продукції.

12. У зв'язку з цим доцільно переглянути підходи до класифікації деяких видів адміністративних і збутових витрат, які традиційно і не завжди обґрунтовано трактуються як непрямі і віднести їх до складу прямих витрат.

13. За характером виникнення і функціональним призначенням адміністративні і збутові витрати є операційними витратами.

14. Адміністративні витрати відносять до постійних витрат, керуючись тим, що незалежно від зміни обсягу виробленої продукції, витрати на

управління цим процесом не змінюються. Витрати на збут продукції містять постійну і змінну складову.

15. Виходячи з особливостей адміністративних і збутових витрат, кожне підприємство самостійно складає перелік цих витрат, виходячи з особливостей галузі, форми власності, технології виробництва, групує та відображає їх в Наказі про облікову політику. Така процедура необхідна для того, щоб до складу адміністративних і збутових витрат не потрапляли витрати, які не відповідають ознакам адміністративних і збутових, оскільки це може призвести до недостовірної оцінки фінансового результату та, як наслідок, отримання штрафних санкцій за неправильно визначений податок на прибуток.

16. Ефективна організація і методика аудиту та аналізу адміністративних витрат та витрат на збут вимагає належного інформаційного забезпечення, основним призначенням якого є формування масиву інформації про всі аспекти, пов'язані з поточними і майбутніми адміністративними і збутовими витратами з метою їх оптимізації.

17. Основу інформаційного забезпечення становить економічна інформація, що характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства.

18. Основу облікової інформації, як правило, складає інформація фінансової звітності. До необлікової інформації відносять дані планово-економічного, техніко-технологічного та юридичного характеру, а саме: бізнес-план підприємства, проектно-кошторисну, техніко-технологічну, нормативну та іншу внутрішню документацію; ретроспективні дані про історію діяльності підприємства; виробничу і маркетингову стратегії підприємства; статут підприємства; облікову політику, організаційно-розпорядчу документацію, договори і контракти.

19. Загальна методика побудови фінансового обліку адміністративних витрат і витрат на збут включає два етапи: на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо; на другому – проводиться їхнє списання на фінансові результати.

20. Вважаємо, що в аналітичному обліку адміністративні витрати доцільно згрупувати таким чином: управлінські витрати, господарські витрати та інші адміністративні витрати. Таке групування дозволить більш точно виявити витрати за кожною статтею, що створить передумови для їх оптимізації.

21. Зважаючи на надзвичайно важливе значення маркетингових витрат для здійснення ефективної збутової діяльності, пропонуємо виокремити зі складу збутових витрат, оскільки важлива інформація про ці витрати губиться в загальній сумі витрат на збут і перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові і збутові витрати» і ввести до нього два субрахунки: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут».

22. Однією з невирішених на даний момент проблем є розподіл адміністративних і збутових витрат для потреб управлінського обліку. По відношенню до виробничого процесу ці витрати є накладними, тому до них використовується методика розподілу накладних витрат за допомогою коефіцієнтів розподілу.

23. Базу розподілу накладних витрат кожне підприємство вибирає самостійно, враховуючи індивідуальні та специфічні особливості компанії. База розподілу накладних витрат прописується в обліковій політиці і протягом усього фінансового року її не змінюють. Найчастіше базами розподілу накладних витрат є змінні (прямі) витрати, обсяг продукції в натуральному виразі, виручка від реалізації, заробітна плата основного виробничого персоналу. Розглянуті бази розподілу накладних витрат не забезпечують абсолютної об'єктивності.

24. Мета аудиту адміністративних витрат і витрат на збут полягає у підтвердженні достовірності їх формування та правильності відображення в бухгалтерському обліку.

25. При безпосередньому аудиті адміністративних і збутових витрат аудитор перевіряє: дані синтетичного і аналітичного обліку за рахунками 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут»; наявність розробленого та

затвердженого Наказом про облікову політику підприємства складу статей цих витрат; первинні документи з правильності списання матеріальних витрат на потреби апарату управління підприємства та потреби збуту; правильність віднесення нарахованої заробітної плати працівникам на певний вид витрат; - правильність нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів загальногосподарського і збутового призначення; правильність відображення витрат за комунальні послуги, виявляє можливі витрати, які відповідно до чинних нормативних документів не повинні включатися до адміністративних витрат чи витрат на збут.

26. Метою аналізу адміністративних і збутових витрат є вивчення і виявлення потенційних можливостей відносного зниження витрат при одночасному зростанні обсягів реалізації і прибутку.

27. За даними підприємства проведено аналіз динаміки, складу і структури адміністративних і збутових витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамович Н. Витрати на суд: обліковуємо правильно [Електронний ресурс] / Н. Адамович // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. - № 86. – С. 15-18
2. Административные расходы: как свести их к минимуму [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.kom-dir.ru/article/1531-administrativnye-rashody>
3. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андриющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3-7
4. Артюшок К.А. Облік та аудит адміністративних витрат господарюючого суб'єкта (на прикладі лісогосподарських підприємств Рівненської області): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / К.А. Артюшок. – К., 2005. – 28 с.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: навчальний посібник / П.Й. Атамас. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
6. Аудит: методика і організація: навчальний посібник / Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – Харків: ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. – 319 с.
7. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В., [4-те вид. доп. і перероб.]. – К.: Видавництво Ліра-К, 2019. – 324 с.
8. Аудит: навчальний посібник / [С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.] – К. : «Центр учбової літератури», 2016. – 380 с.
9. Банасько Т. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат [Електронний ресурс] / Т. М. Банасько // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і

менеджмент. - 2015. - Вип. 12. - С. 239-242. - Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2015_12_56

10. Баранова А.О. Аудит: навчальний посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова., А.І. Кашперська. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.

11. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 12. – С. 14 - 19

12. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник / М. Т. Білуха, М. Г. Дмитренко, Т. В. Микитенко – [За ред. М. Т. Білухи]. – [Вид. друге перероб. і доп.]. – К.: Українська академія оригінальних ідей. – 2006. – 888 с.

13. Будник Л.А. Економічна експертиза маркетингової стратегії підприємства / Л.А. Будник, Н.П. Михайлишин // Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції. - Мукачеве, 2017. – С. 81 - 83

14. Бутинець Ф. Ф. Аудит: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [2-е вид., перероб. та доп.]. – Житомир : Рута, 2002. – 672 с.

15. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець. – [3-е вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ЖІТІ, 2011. - 440 с.

16. Васина А.А. Распределение расходов для управленческого анализа прибыли [Электронный ресурс] / А.А. Васина. – Режим доступа:
https://www.cfin.ru/ias/manacc/work_streams.shtml

17. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидеєва. - К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.

18. Височан О.С. Розроблення облікової моделі розподілу та списання витрат, узгодженої з маркетинговою концепцією життєвого циклу туристичного продукту [Електронний ресурс] / О.С. Височан // Економічний аналіз. - 2014. - Т. 15(2). - С. 115 - 122. - Режим доступу:
[http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15\(2\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecan_2014_15(2)__17)

19. Власов В.М. Финансовый учет: учебное пособие / В.М. Власов – М.: ЮНИТИ, 2005. – 285 с.
20. Внутрішній аудит: навчальний посібник / за ред. Ю.Б. Слободяник. – Суми:ТОВ «ВПІП «Фабрика друку», 2018. – 248 с.
21. Гавриловський О.С. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг [Електронний ресурс] / О.С. Гавриловський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. - 2014. - Вип. 7(5). - С. 118-120. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_7\(5\)__31](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2014_7(5)__31)
22. 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. – 28 с.
23. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
24. Гончарук С.М. Збірник нормативно-правових актів з фінансового обліку: інформаційно-довідкове видання / С.М. Гончарук, А.П. Шот. - Львів.: ЛДФА, 2012. – 296 с.
25. Господарський процесуальний кодекс України від 6.11.1991 р. № 1798-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12>
26. Горлачук В.В. Економічний аналіз господарської діяльності підприємства: навчальний посібник / В.В. Горлачук, О.Ю. Коваленко, С.М. Белінська. – Миколаїв: ЧДУ ім. Петра Могили, 2013. – 308 с.
27. Гребенников О. Загальногосподарські витрати: розрахунок, розподіл, оптимізація [Електронний ресурс] / О. Гребенников, З. Стрелкова // Комерческий директор. – Режим доступа: <https://www.kom-dir.ru/article/1830-obshchehozyaystvennyye-rashody>
28. Гриценко О. М. Обліково-аналітичне забезпечення маркетингових витрат суб'єктів господарської діяльності [Електронний ресурс] /

О.М. Гриценко // Економічний форум. - 2018. - № 1. - С. 142-146. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2018_1_23

29. 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.

30. Гудзь Н. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Н. Гудзь, П. Денчук, Р. Романів. – К.: «Центр учбової літератури», 2019. – 424 с.

31. Давидюк Т.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / Т.В. Давидюк, О.В. Манойленко, Т.І. Ломаченко. – Харків, Видавничий дім «Гельветика», 2016. – 392 с.

32. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат / В. А. Дерій // Облік і фінанси. - 2013. - № 4. - С. 20-23

33. Економічний аналіз: навчальний посібник / [Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін.]. – Одеса: ОНЕУ, – 2015. – 310 с.

34. Економічний аналіз: навчальний посібник / Н.А. Паланюк, В.Г. Петренко. – К.: Аграрна освіта, 2010. – 252 с.

35. Економічний аналіз: навчальний посібник / [М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток та ін.]; За ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. – [Вид. 2-ге, перероб. і доп.]. - К.: КНЕУ, 2003. - 556 с.

36. Жидовська Н.М. Удосконалення організаційно-методичних підходів до проведення аудиту адміністративних витрат [Електронний ресурс] / Н.М. Жидовська, Т.Д. Гром'як // Торгівля, комерція, підприємництво. - 2014. - Вип. 16. - С. 176-180. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Torg_2014_16_41

37. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

38. Засадний Б.А. Особливості та шляхи удосконалення обліку витрат на маркетингову діяльність [Електронний ресурс] / Б.А. Засадний, І.Е. Башкін //

Молодий вчений. - 2019. - № 3(2). - С. 428-431. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_3\(2\)__53](http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2019_3(2)__53)

39. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон // Наказ Міністерства фінансів від 13.03.98 р. № 59 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0218-98>

40. Карп'як Я.С. Організація обліку: навчальний посібник / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 366 с.

41. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навчальний посібник / О.І. Коблянська. – К.: Знання, 2004. – 473 с.

42. Кодекс адміністративного судочинства України від 5.07.2005 р. № 2747-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15>

43. Комиссаров К. Маркетинг и сбыт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://actualmarketing.ru/marketing/marketing-vs-sales/>

44. Копченков В. Маркетинговые расходы: 3 простых, но гениальных способа сэкономить [Электронный ресурс] // Коммерческий директор. Профессиональный журнал комерсанта. - Режим доступа: <https://www.kom-dir.ru/article/268-red-marketingovye-rashody>

45. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер. – Новосибирск: Наука, 1992. – 736 с.

46. Крупка Я. Д. Фінансовий облік. Підручник / [Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін.]. - К.: «Хай-Тек Прес», 2011. - 544 с.

47. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / В.С. Лень. - К: Академія, 2011. – 608 с.

48. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О.В. Лишиленко. – К.: «Центр навчальної літератури», 2004. – 632 с.

49. Лоханова Н.О. Застосування методу моделювання в управлінні трансакційними витратами як інструмент впливу на стан економічної стійкості підприємства [Електронний ресурс] / Н.О. Лоханова // Електронний журнал

Ефективна економіка № 6, 2014. – Режим доступу:
<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3093>

50. Лубенченко О. Облік витрат на збут у відповідності до вимог законодавства [Електронний ресурс] / О. Лубенченко, М. Савчук // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. - 2015. - Вип. 32. - С. 295-301. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2015_32_35

51. Лукан О.М. Документування обліку витрат маркетингової діяльності [Електронний ресурс] / О.М. Лукан / Науковий вісник Чернівецького університету. Економіка. - 2015. - Вип. 750. - С. 125-129. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvchu_es_2015_750_27

52. Лукан О.М. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення обліку витрат маркетингової діяльності підприємства [Електронний ресурс] / О.М. Лукан // Вчені записки університету «КРОК». Серія: Економіка. - 2014. - Вип. 36. - С. 143-151. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzuk_2014_36_20

53. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України // Наказ Державного агентства лісових ресурсів України від 14.05.2013 р. № 124. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-zatverdzhennja-metodichnih-rekomendacii-z-formuvannja-so-doc233195.html>

54. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] // Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#o247>

55. Михайлишин Н.П. Прогресивні калькуляційні системи / Н.П. Михайлишин, Н.Г. Мельник // Глобальні та національні проблеми економіки. - Миколаїв: Миколаївський університет ім. В.О. Сухомлинського, 2015. – С. 1008-1012

56. Михайлишин Н.П. Економічна експертиза достовірності фінансової звітності / Н. Михайлишин, Л. Будник // Економіка та суспільство. – 2018. - № 18. – С. 972 - 977

57. Назарова К. Облік витрат на маркетингові комунікації підприємства [Електронний ресурс] / К. Назарова, В. Мисюк // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. - 2017. - № 5. - С. 129 - 140. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vknteu_2017_5_12

58. Никонович М.О. Аудит: підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.- екон. ун-т, 2014. – 748 с.

59. Ньюансы, связанные с распределением накладных (косвенных) расходов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://cons.parus.ua/_d.asp?r=060RM8b9f45cbf32c1a53e14548f86ddff36b

60. Облік в галузях промисловості / [Кузів М.С., Гудзь Н.В., Михайлишин Н.П., Берестецька О.М.]. - Тернопіль: КРОК, 2013. - 315 с.

61. Огітчук М.Ф. Аудит: організація і методика: навч. посібник / М.Ф. Огітчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.

62. Пальчук О.В. Облік маркетингових та збутових витрат / О.В. Пальчук, Н.М. Нечай // Наук. праці Кіровоград, держ. техн. ун-ту: Економічні науки. - Вип. 5, ч. 2. - Кіровоград : Кіровоград, держ. техн. ун-т, 2004. - С. 378 - 387

63. Пашкевич М.С. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навчальний посібник: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньогосподарський контроль [Електронний ресурс] / М.С. Пашкевич, Н.Л. Шишкова; М-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Електрон. текст. дані. – Дніпро : НГУ, 2017. – 182 с. – Режим доступу: <http://nmu.org.ua>

64. Партин Г.О. Управлінський облік: навчальний посібник / Г.О. Партин, А.Г. Загородній. – К. : Знання, 2007. – 303 с.

65. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999.№291.

66. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

67. Подмешальська Ю.В. Облік та аудит адміністративних витрат / Ю.В. Подмешальська, Л.К. Феофанов, Г.Ю. Осетрова // Агросвіт. - 2018. - № 23. - С. 38-44

68. Подмешальська Ю.В. Облік витрат на збут [Електронний ресурс] / Ю.В. Подмешальська, В.А. Степаненко // Інвестиції: практика та досвід. - 2018. - № 24. - С. 31-35

69. Положення (Стандарт) Бухгалтерського Обліку 16 «Витрати» // Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

70. Пономарева Е. Затраты на маркетинг и рекламу: как ими управлять и оптимизировать [Электронный ресурс] / Е. Пономарева. – Режим доступа: <https://www.kom-dir.ru/article/2539-zatraty-na-marketing>

71. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: монографія; за редакцією д.е.н. професора Дерія В.А. - Тернопіль: Крок, 2016. - 362 с.

72. Про затвердження Норм коштів на представницькі цілі бюджетних установ та порядку їх витрачання // Наказ Міністерства фінансів України від 14.09.2010 р. №1026 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0956-10>

73. Прокопович Л.Б. Організація внутрішнього контролю адміністративних витрат підприємства [Електронний ресурс] / Л.Б. Прокопович, А.В. Шинкаренко // Молодий вчений. - 2017. - № 10. - С. 1021-1025. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_10_231

74. Протопопенко Г.О. Витрати на маркетинг і збут: проблеми розмежування та обліку / Г.О. Протопопенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. - Кіровоград: КНТУ, 2005. - Вип. 7, ч. 1. - С. 409 - 413
75. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар.–Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
76. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
77. Рейбштейн Дэвид Д. Расходы на маркетинг: совокупные, постоянные и переменные. - [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.elitarium.ru/marketing-postoyannye-raskhody-peremennye-izderzhki-tovar-reklama-sbyt-pokazatel-dohod-pribyl-byudzhetirovanie/>
78. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: монографія / В.С. Рудницький. – Тернопіль: «Економічна думка», 2000. – 106 с.
79. Свіриденко А. Оформляємо представницькі витрати / А Свіриденко // Податки та бухгалтерський облік. – 2018. - № 39. – С. 25 - 29
80. Сук Л.К. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук., П.Л. Сук; [3-тє вид., перероб. і доп.] - К., 2016. - 663 с.
81. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко; [6-те вид. доп. і перероб.]. - К.: Алерта, 2013. - 982 с.
82. Управлінський облік: підручник / [Г.О. Партин, А.Г. Загородній, А.І. Ясінська, Т.І. Воскресенська]. - Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. - 340 с.
83. Фаріон В.Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В.Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336 - 342
84. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. – [пер. с англ.]. – СПб, 2005. – 1008 с.

85. Чебан Ю. Особливості обліку і контролю адміністративних витрат: теоретичні аспекти і напрями удосконалення [Електронний ресурс] / Ю. Чебан // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. - 2014. - Вип. 36(2.2). - С. 71-76. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpchdtu_2014_36%282.2%29__13

86. Чередніченко Т.В. Сучасні моделі оцінки маркетингової результативності підприємства та напрями вдосконалення обліку маркетингових витрат / Т. В. Чередніченко // Незалежний аудитор. - 2015. - № 13. - С. 43-49

87. Шара Є.Ю. Фінансовий облік II: навчальний посібник / Є.Ю. Шара., І. Є. Соколовська-Гонтаренко. - К.: «Видавництво «Центр учбової літератури», 2016. - 308 с.

88. 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» / Шевчук О.А. - Тернопіль, 2012. - 20 с.

89. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства [Електронний ресурс] / М.Т. Шендригоренко // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія: Економіка. - 2011. - Вип. 18. - С. 447-452. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2011_18_60

90. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства / А. Шиманська // Маркетинг в Україні. – 2014. - № 5. – С. 24-28

91. Peter F. Drucker Management: Tasks, Responsibilities, Practices N. Y., - Harper & Row, 1973, p. 64 – 65