

УДК 657.6

JEL classification: M41, M42

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.200>

**Анна ГРИЦИШИН,**

аспірантка кафедри обліку і оподаткування,  
Тернопільський національний економічний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46020, Україна  
E-mail: [annaternopil83@gmail.com](mailto:annaternopil83@gmail.com)  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8211-7389>

## **ОБЛІК ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ РОЗМЕЖУВАННЯ ЛОГІСТИЧНИХ І МАРКЕТИНГОВИХ ПРОЦЕСІВ**

Грицишин А. Облік збутової діяльності в умовах розмежування логістичних і маркетингових процесів. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2020. Вип. 1. С. 200–212. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.200>

Hrytsyshyn V. Oblik zbutovoi diialnosti v umovakh rozmezhuвання lohistrychnykh i marketynhovoykh protsesiv. [Accounting for sales activities in the context of the separation of logistics and marketing processes]. *The Herald of Ternopil National Economic University*, Vol. 1. P. 200–212. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.01.200>

### **Анотація**

**Вступ.** Збутову діяльність слід розглядати як процес організаційно-економічних операцій, що містить логістичний аспект (транспортування, складування, управління запасами, обслуговування замовлень) та маркетинговий аспект (дослідження й аналіз кон'юнктури ринку, визначення обсягів збуту, вибір та управління каналами розподілу). Модернізація управління процесом збуту готової продукції потребує адаптації методики бухгалтерського обліку одночасно до вимог логістики та маркетингу. Двоєдине позиціонування збутового процесу як логістичної та маркетингової діяльності вимагає удосконалення первинних документів, рахунків та реєстрів обліку.

**Мета статті** полягає в удосконаленні обліку витрат на збут з окремим врахуванням логістичних та маркетингових процесів.

**Методи.** У процесі дослідження ролі логістики та маркетингу в бухгалтерському обліку збутових витрат використовувалися загальнонаукові емпіричні, логічні та історичні методичні прийоми пізнання дійсності. Дослідження базуються на

основі загальних методів вивчення економічних процесів, фактів та явищ з позиції бухгалтерського обліку для розмежування збутових витрат логістичного та маркетингового походження. Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи, наукові праці вітчизняних та зарубіжних учених у частині обліку збутової діяльності тощо.

**Результати.** Досліджено вплив логістики і маркетингу на методику обліку витрат на збут. Виокремлено облікові документи, які дають змогу сепаратно ідентифікувати витрати на збут логістичного та маркетингового походження. Удосконалено облікову практику обчислення збутових витрат із зміною назви рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут і маркетинг» та відкриттям нових субрахунків бухгалтерського обліку. Запропоновано форму відомості обліку витрат на збут з метою їх структурного, динамічного аналізу та оцінки відхилення від планових показників.

**Перспективи.** Використання запропонованих рахунків та регістру обліку витрат на збут може стати причиною зростання трудомісткості облікових обчислень, що потребує подальшого дослідження перспектив автоматизації облікових процедур.

Ключові слова: облік, витрати на збут, логістика, маркетинг, документування.

Формул: 0, рис.: 1, табл.: 1, бібл.: 17.

### **Annotation**

**Anna HRYTSYSHYN**

## **ACCOUNTING FOR SALES ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF THE SEPARATION OF LOGISTICS AND MARKETING PROCESSES**

**Introduction.** Sales activities should be considered as a process of organizational and economic operations that includes logistical aspects (transportation, warehousing, inventory management, order servicing) and marketing aspect (research and analysis of market conditions, determination of sales volumes, selection and management of distribution channels). Modernization of the management of the product sales process requires the adaptation of accounting methodology to the requirements of logistics and marketing. The dual positioning of the sales process as a logistics and marketing activity requires the improvement of primary documents, accounts and accounting records.

**Purpose.** The main aim is to improve the accounting of sales costs with a separate logistics and marketing processes.

**Methods.** General scientific empirical, logical and historical methodical techniques of knowledge of reality were used in the process of researching the place of logistics and marketing in the accounting of sales expenses. The research is based on science general methods of economic processes, facts and phenomena of accounting to differentiate the sales costs of logistics and marketing origin. The information base of the research is legal documents, scientific works of domestic and foreign scientists in the marketing activity accounting field etc.

**Results.** The influence of logistics and marketing on the accounting method for sales costs is investigated. Different accounting documents that allow separate identification of

*the sales costs of logistics and marketing origin are disclosed. The accounting practice of calculating sales costs has been improved by changing the name of account 93 «Sale costs» to «Costs for sale and marketing» and opening new accounting subaccounts. The form of sales cost accounting information for the purpose of their structural, dynamic analysis and estimation of deviations from the planned indicators is proposed.*

**Discussion.** *The use of the proposed invoices and the register of sales expenses can cause the complexity of accounting calculations, which requires further investigation of the prospects for automation of accounting procedures.*

Keywords: *accounting, sales costs, logistics, marketing, documentation.*

Formulas: 0, fig.: 1, tabl.: 1, bibl.: 17.

**Постановка проблеми.** Реалізація готової продукції завершує кругообіг матеріальних цінностей. Гроші, які були інвестовані у процес придбання матеріальних цінностей, їх переробку на етапі виробництва, повертаються у склад обробних активів підприємства. Різниця між початково вкладеними і одержаними коштами при реалізації готової продукції є грошовим виміром операційного прибутку суб'єкта господарювання. Реалізація є фізичним процесом переміщення товару від продавця до покупця разом із передачею права власності і зворотно – грошей.

Необхідно розуміти, що реалізація продукції не є самовільним (природним) процесом, а потребує цілеспрямованої діяльності з метою координування та управління. Сукупність дій щодо забезпечення та управління процесом реалізації продукції (робіт, послуг) є збутовою діяльністю на підприємстві. Як доводить Гудзенко Н. М., збут – це підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію); дослідження ринку; задоволення потреб покупця; управління рухом матеріальних цінностей з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва [1, с. 25].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Серед науковців ведеться полеміка щодо співвідношення понять збут, реалізація, маркетинг, реклама і їх впливу на систему обліку, що передбачає коригування назви рахунку 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати» (Гудзенко Н. М. [1]), «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» (Безверхий К. В. [2]), «Маркетингові і збутові витрати» (Пальчук О. В., Нечай Н. М. [3]), «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» (Пушкар М. С. [4]). Противники такої позиції пропонують не змінювати традиційну методику обліку та назви рахунків, а відкривати до рахунку 93 «Витрати на збут» необхідні керівництву підприємства субрахунки. Наприклад, збутові та маркетингові елементи діяльності підприємств пропонують поєднувати на єдиному рахунку із значною кількістю субрахунків Візіренко С. В. і Агаркова О. В. [5], Дерій В. А. [6], Янчева Л. М., Шталь Т. В. та Ільченко М. О. [7]. Проте науковцями недостатньо уваги приділяється збутовій діяльності з позиції логістики (як сукупності операцій транспортування, складування, управління запасами, обслуговування замовлень тощо), що значно трансформує методику обліку витрат на збут суб'єктів господарювання.

**Визначення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Різне трактування науковцями збутової діяльності потребує розмежування логістичних та маркетингових процесів в теорії і практиці бухгалтерського обліку. Подвійне позиціонування збутових витрат як результату логістичної та маркетингової діяльності також створює дисгармонію в методиці бухгалтерського обліку. Виникає необхідність в трансформації системи бухгалтерського обліку з метою врахування вимог логістики при формуванні облікової інформації щодо витрат на збут продукції (робіт, послуг).

**Постановка завдання.** Мета статті полягає в удосконаленні обліку витрат на збут з окремим врахування логістичних та маркетингових процесів, що передбачає реалізацію таких завдань:

- розмежувати вплив логістики і маркетингу на методику обліку витрат на збут;
- виокремити облікові документи, які дають змогу сепаратно ідентифікувати витрати на збут логістичного та маркетингового походження;
- модернізувати облікову практику обчислення збутових витрат із зміною назви існуючих та відкриттям нових рахунків бухгалтерського обліку;
- запропонувати форму відомості обліку витрат на збут з метою структурного, динамічного аналізу та оцінки відхилення від планових показників.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Концептуально важливим є підхід, за якого збутову діяльність слід розглядати як процес організаційно-економічних операцій, що містить логістичний аспект (транспортування, складування, управління запасами, обслуговування замовлень), та маркетинговий аспект (дослідження й аналіз кон'юнктури ринку, визначення обсягів збуту, вибір та управління каналами розподілу), і здійснюється для досягнення економічних результатів від реалізації продукції споживачам та створення позитивного іміджу підприємства на ринку [8, с. 124]. Маркетингове спрямування збутової діяльності позиціонує матеріальні цінності як об'єкт ринку.

Основними завданнями логістики збуту (розподілу, дистрибуції) як органічної частини виробничої та інформаційної діяльності у загальній системі управління підприємством є: пошук каналів подальшого розвитку виробництва і забезпечення його прибуткової діяльності; підвищення рівня конкурентоспроможності підприємства шляхом оптимізації наявної збутової мережі з урахуванням таких критеріїв, як належна підготовка товару до продажу (по суті, йдеться про продовження процесу виробництва) шляхом підвищення ефективності системи постачання; оптимізація швидкості оформлення та обробки замовлень, підвищення рівня логістичного сервісу, зменшення кількості рекламацій, штрафів тощо [9, с. 519].

Двоєдине позиціонування збутового процесу як логістичної та маркетингової діяльності потребує ефективної системи управління підприємством. Зовнішні та внутрішні виклики, ініційовані логістикою та маркетингом, що стоять перед керівництвом підприємства, потребують вироблення дієвої збутової політики підприємства. Врахування змін зовнішнього і внутрішнього середовища в умовах динамічних трансформацій постіндустріальної економіки потребує прийняття оперативних управлінських рішень у сфері збуту. Оперативне управління логістичною і маркетинговою компонентами збутової діяльності ґрунтується на своєчасній, достовірній та релевантній обліковій інформації. Модернізація управління процесом

збуту готової продукції потребує адаптації методики бухгалтерського обліку одночасно до вимог логістики та маркетингу. Інформаційна модель обліку та управління збутовою діяльністю в умовах розмежування логістичних і маркетингових процесів відображена на рис. 1.

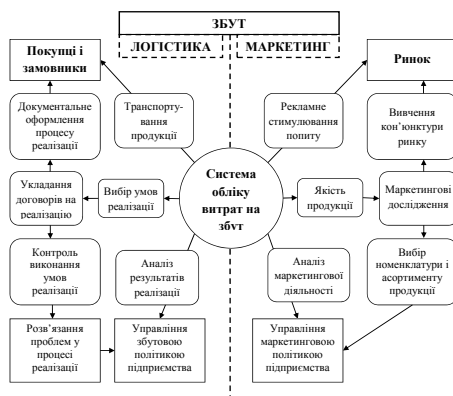


Рис. 1. Логістичне та маркетингове розмежування витрат на збут в обліку та управлінні підприємством

В системі обліку і управління логістичними процесами визначальне місце належить пошуку та забезпеченню умов реалізації продукції (робіт, послуг) і їх транспортуванню до покупців чи замовників. Укладання договорів на реалізацію, контроль їх виконання, документування та облік процесу збуту продукції (робіт, послуг) формує інформаційне середовище для управління збутовою політикою підприємства. На відміну від логістики, де кінцевим об'єктом збутової діяльності є покупці чи замовники, маркетинг спрямований на дослідження ринку та просування на ньому товарів. Основою маркетингових процесів збутової діяльності є ринкове позиціонування продукції (робіт, послуг) через забезпечення їх якості, оптимальної номенклатури і асортименту, дизайну і упаковки, позитивного іміджу і т.д., що забезпечує досягнення конкурентних переваг на ринку. Облікова інформація про збутові витрати маркетингового спрямування використовуються для визначення ефективності заходів ринкового просування продукції (робіт, послуг), у тому числі рекламних кампаній, та управління маркетинговою політикою підприємства загалом.

Диференційоване спрямування збутових витрат можливе через використання окремих облікових документів для обліку логістичних і маркетингових операцій. В кожному виді документів можуть бути ідентифіковані факти господарської діяльності, які стосуються або логістичної, або маркетингової діяльності.

Документальне забезпечення операцій з виникнення збутових витрат логістичної природи є стандартизованими та активно використовуються підприємствами кондитерської промисловості. Зокрема, для обліку об'єктів, які використовуються для збутових цілей, застосовуються: «Розрахунок амортизації основних засобів» – амортизація необоротних активів; «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» – вартість переданих матеріалів; «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів» – вартість переданих МШП; «Звіт про

використання коштів, наданих на відрядження або під звіт» – витрати на відрядження; «Табель обліку використання робочого часу» і «Розрахунково-платіжна відомість» – заробітна плата персоналу та багато інших. Натомість, чинними нормативно-правовими документами не конкретизовано перелік облікових документів, які підтверджують витрати на збут маркетингового спрямування. Проте, підтвердити зв'язок збутових витрат з маркетинговою діяльністю підприємств кондитерської промисловості можливо за допомогою таких облікових документів:

1. Наказ про проведення маркетингових заходів по кондитерському підприємству, у якому вказуються період реалізації, сегмент ринку, потенційних споживачів і кошторисний план проведення із деталізацією планових витрат на маркетинг;

2. Договір про надання маркетингових послуг, у якому обов'язково зазначається виконавець, конкретизовані завдання, перелік і вартість послуг, місце реалізації, терміни виконання, а також прописуються загальні умови, права і обов'язки учасників договірних відносин;

3. Акт приймання-передачі послуг або інший документ, що підтверджує фактичне надання маркетингових послуг, сформований із наявністю обов'язкових реквізитів відповідно до п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [10];

4. Звіт про проведення маркетингових досліджень, у якому викладаються отримані результати і надаються рекомендації замовнику, зокрема:

– мета і предмет договору, які передбачають аналіз основних характеристик і оцінку перспектив розвитку виробничих потужностей, проведення фінансово-економічного розрахунку та визначення доцільності вкладення коштів у розширення виробництва або створення нового;

– моніторинг конкуренції між найбільшими виробниками на оптовому та роздрібному ринку продажу та оцінка рівня конкуренції;

– основні тенденції розвитку ринку, динаміка зміни цін, асортимент продукції;

– політика ціноутворення;

– опис потенційних споживачів і кількісних показників (місткість ринку) планованого продажу;

– аналіз імпорту та експорту продукції та їхній вплив на ринок;

– оцінка ризиків, фінансовий план, аналіз ефективності проекту;

– прогнозний рівень рентабельності, термін окупності проекту;

– висновки за проведеними дослідженнями [15, с. 130].

При розробленні плану рекламних заходів керівництву підприємства кондитерської промисловості рекомендовано обов'язково в облікових документах зазначати маркетингове спрямування витрат на збут. Наприклад, в документах на відпуск матеріальних цінностей зі складу (прайс-листи, ручки, блокноти, агітки тощо) вказується подія маркетингового спрямування. Додатково складаються кошториси проведення маркетингових заходів з переліком витрат, які будуть ідентифіковані як збутові. Після завершення подій маркетингового характеру необхідно формувати звіт, на основі якого можна порівнювати фактичні витрати з плановими (кошторисними) показниками. На основі зазначених первинних документів можлива ідентифікація

маркетингових витрат з метою їх виокремлення зі загального переліку витрат на збут і окремого відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Паралельний логістичний та маркетинговий вплив на процес збуту продукції (робіт, послуг) також призвів до активізації науково та практико обґрунтованих пропозицій щодо зміни назви рахунку обліку 93 «Витрати на збут». Узагальнення поглядів науковців [1-9] на трансформацію обліку збутової діяльності дає змогу виокремити 3 позиції:

– логістичні витрати є тотожними маркетинговим витратам, що не потребує зміни назви рахунку 93 «Витрати на збут» у зв'язку з відповідністю методики їх обліку П(С) БО 16 «Витрати», а маркетингова складова збутової діяльності виділяється через відкриття субрахунків;

– логістичні та маркетингові витрати є рівнозначними категорійними поняттями, що не дозволяє їх узагальнювати у зв'язку з диференційованою природою виникнення та потребує зміни назви рахунку 93 «Витрати на збут» з врахуванням маркетингової природи збуту продукції (робіт, послуг);

– логістика є елементом маркетингу, що визначає необхідність перейменування рахунку 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», у складі якого доцільно виокремлювати субрахунки для обліку витрат на збут.

Належно обґрунтованим є другий варіант співвідношення між збутовими (логістичними) та маркетинговими витратами при дослідженні збутової діяльності кондитерського підприємства, що відповідає базовим економічним поглядам на процес реалізації продукції (робіт, послуг). Найбільш тиражованою та цитованою в рамках другої позиції удосконалення методики обліку збутових витрат є пропозиція К.В. Безверхого щодо перейменування рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» з одночасним відкриттям субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати» [2, с. 16]. Така наукова позиція щодо виділення реклами як окремої складової процесу реалізації та просування матеріальних цінностей є недостатньо обґрунтованою.

Маркетинг є складною економічною категорією і поєднує різносторонні зусилля фахівців, кінцевим результатом яких є реалізація товарів на ринку. Одним з дієвих механізмів маркетингового просування продукції (робіт, послуг) є реклама. Згідно із ст. 1 Закону України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 39, реклама – це інформація про особу чи товар, розповсюджена в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформувати або підтримати обізнаність споживачів та їх інтерес щодо такої особи чи товару [11]. Реклама разом з управлінням продуктом як товаром, ціною, місцем реалізації, комунікаціями з споживачем, дистрибуцією є складовими так званого «маркетинг-міксу» [12]. Іншими словами, реклама може бути ефективною та дієвою лише в комплексі з маркетинговою діяльністю в цілому. Позиціонування в назві рахунку 93 лише одного елемента маркетингу без врахування інших засобів одержання конкурентних (маркетингових) переваг на ринку для реалізації товару є недоцільним. Поза увагою залишаються інші компоненти «маркетинг-міксу».

Додатково слід врахувати, що науковці у сфері обліку збутових витрат в комерційній (торгівельній) діяльності, яка базується на рекламному стимулюванні попиту, упускають маркетингове спрямування витрат на збут. Наприклад, М. В. Корягін і

І. Б. Плотніченко [16] рекомендують відкривати субрахунки 931 «Витрат на збут у системі традиційної (оф-лайн) комерції», 932 «Витрат на збут у системі електронної (он-лайн) комерції» без змін назви рахунку 93 «Витрати на збут». В торгівельній сфері економіки науковці пропонують здійснювати облік витрат на збут в розрізі видів торгівлі, а не напрямків логістичної чи маркетингової діяльності.

З метою одночасного врахування логістичного та маркетингового впливу на збутову діяльність доцільно змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут і маркетинг». Така модальна побудова назви рахунку обґрунтовується концептуальним та лінгвістичним спрямуванням наукового дослідження. Функціонально збутова діяльність розташовується перед маркетингом в процесі іменування рахунку 93 «Витрати на збут і маркетинг». Збут, на відміну від маркетингу, завжди присутній у діяльності підприємств з випуску продукції, виконання робіт, надання послуг. Особливо на невеликих кондитерських підприємствах, які працюють з давальницькою сировиною чи надають послуги виробничого аутсорсингу, можуть бути відсутні витрати на маркетинг. З точки зору лінгвістики з метою компресії мовних засобів у процесі словотворення чи формування нової термінології назва рахунку 93 «Витрати на збут і маркетинг» є більш оптимальною, ніж: «Витрати на збут та маркетингові витрати», «Збутові та маркетингові витрати». Використання рахунку 93 із запропонованою назвою «Витрати на збут і маркетинг» із субрахунками 931 «Витрати на логістику збуту», 932 «Витрати на маркетинг», 933 «Інші витрати у процесі реалізації» дасть змогу ідентифікувати на нагромаджувати витрати, що стосуються окремо логістичних та маркетингових процесів на підприємствах кондитерської промисловості. Значний рівень аналітики із використанням запропонованих субрахунків дасть змогу отримати деталізовану облікову інформацію з метою оцінки ефективності логістичних потоків на підприємстві, дієвості маркетингових заходів просування продукції. В подальшому облікова інформація з рахунку 93 «Витрати на збут і маркетинг» та субрахунків до нього акумулюється та групується в аналітичних відомостях.

Аналітичний облік витрат на збут здійснюється за кожною статтею витрат, що сприяє оперативному аналізу понесених витрат на збут та своєчасно приймати ефективні управлінські рішення [17, с.33]. Для опрацювання аналітичної інформації про витрати на збут пропонується використовувати форму відомості обліку, яка заповнена за даними ТОВ «Тера» у табл. 1.

Таку відомість рекомендовано окремо формувати з логістичними та маркетинговими компонентами витрат на збут з метою деталізованого аналізу та управління збутовою діяльністю підприємства. Використання запропонованої відомості є корисним для фахівців обліку та управління на основі порівняння облікової інформації про витрати на збут за декілька звітних періодів та аналізу відхилень показників від планових (нормативних) значень. Прикладне значення відомості полягає в можливості аналізу і контролю зміни витрат на збут, причин та винуватців відхилення значень від попередніх років чи планових показників діяльності кондитерського підприємства.



**Форма відомості обліку витрат на збут на основі даних про логістичну діяльність ТОВ «Тера» (тис. грн.)**

Логістичні витрати	Частка, %	Фактичні витрати		Відхилення 2019 р. від 2018 р.	Планові витрати 2019 р.	Відхилення фактичних від планових витрат
		2018 р.	2019 р.			
Витрати на оплату праці працівникам відділу збуту, які займаються управлінням логістичними потоками (з відрахуваннями на соціальні заходи)	16,61	2 240,95	2 305,21	64,26	2 432,41	-127,20
Витрати на відрядження	16,54	2 378,21	2 150,12	-228,09	2 151,36	-1,24
Витрати на юридичні послуги	1,65	218,08	233,71	15,63	243,24	-9,53
Витрати на документообіг	1,91	252,52	269,82	17,30	225,34	44,48
Поштові, телефонні та витрати на електронні комунікації	0,08	10,96	11,71	0,75	11,71	0,00
Витрати на оформлення замовлень від покупців	1,60	208,36	230,5	22,14	228,45	2,05
Витрати на підготовку рекламаций	1,13	145,91	163,77	17,86	161,35	2,42
Витрати на перевірку документів	0,78	98,75	114,45	15,70	143,25	-28,80
Витрати на збір та обробку інформації щодо збуту	2,49	325,12	355,26	30,14	355,26	0,00
Представницькі витрати	5,62	745,27	794,06	48,79	794,06	0,00
Витрати на оформлення договірних відносин з покупцями	0,65	85,73	91,69	5,96	92,54	0,85
Витрати на організацію логістичних потоків	5,36	708,61	757,9	49,29	775,29	-17,39
Компенсаційні витрати за договірними зобов'язаннями	1,45	193,07	205,09	12,02	205,09	0,00
Витрати від дефіциту кондитерської продукції	5,95	778,56	849,78	71,22	897,25	-47,47
Витрати на пакування продукції	14,60	1 957,83	2 039,55	81,72	2 003,85	35,70
Витрати на перевірку якості кондитерської продукції	0,70	92,46	98,49	6,03	96,25	2,24
Витрати на логістичні послуги інших організацій	21,53	2 932,55	2 962,85	30,30	2 984,92	-22,07
Витрати, що пов'язані зі штрафами, пенею	1,35	242,23	127,36	-114,87	120,21	7,15
Разом	100	13615,17	13761,32	146,15	13921,83	-160,51

Джерело: розроблено автором самостійно.

Зокрема, за даними структурного аналізу показників логістичної діяльності ТОВ «Тера», найбільшу частку у витратах на збут замають витрати: на оплату праці працівників збутового відділу разом з відрахуванням на соціальні заходи (16,61 %), на відрядження персоналу підприємства (16,54 %), на пакування продукції (14,60 %) і на

оплату логістичних операцій сторонніх організацій (21,53 %). Керівництву підприємства рекомендується мінімізувати витрати на оплату праці за рахунок автоматизації облікових та управлінських функцій працівників відділу збуту, а також перерозподілу виконання логістичних операцій третіх фірм на користь власної служби логістики.

Динамічний аналіз на основі запропонованої форми відомості обліку витрат на збут демонструє зростання логістичних витрат підприємства у 2019 році порівняно з 2018 роком на 146,15 тис. грн. Найбільший ріст продемонстрували витрати на оплату праці працівників відділу збуту разом із відрахуваннями на соціальні заходи (на 64,26 тис. грн.), що пояснюється зростанням мінімальної заробітної плати в Україні та інших соціальних гарантій для персоналу підприємства; витрати на пакування продукції (на 81,72 тис. грн.) у зв'язку із збільшеннями обсягу випуску продукції. Такі витрати є економічно обґрунтованими, а тому є індикатором зваженої політики підприємства щодо логістичної діяльності. Додатково слід врахувати, що ТОВ «Тера» вдалося у 2019 році зменшити витрати на відрядження працівників відділу збуту на 228,09 тис. грн. та витрати, що пов'язані зі штрафами (пенею, неустойками) на 114,87 тис. грн. щодо невиконання договірних відносин при поставках продукції, що свідчить про реструктуризацію управління логістичними операціями.

Аналіз відхилень фактичних витрат від планових показників у 2019 році також підтверджує оптимізацію збутової політики ТОВ «Тера», що дало змогу одержати економію у розмірі 160,51 тис. грн. Майже по всіх статтях логістичних витрат вдалося зменшити фактичні витрати підприємства порівняно з очікуваними (плановими). Лише витрати на забезпечення документообігу та пакування продукції дещо зросли на 44,48 тис. грн. та 35,70 тис. грн. відповідно.

Таким чином, керівництво підприємства кондитерських підприємств ще до завершення звітного періоду у міру накопичення облікової інформації у відомості має змогу приймати оперативні управлінські рішення з метою оптимізації діяльності та зменшення витрат. Оперативне управління унеможливорює виникнення значних непродуктивних витрат підприємства у зв'язку зі своєчасною реакцією на непередбачувані фінансово-господарські ситуації.

**Висновок і перспективи подальших досліджень.** Сформовано двоєдине позиціонування збутового процесу як логістичної та маркетингової діяльності, що передбачає розмежування витрат на збут логістичного та маркетингового походження, використання різних первинних документів. З метою одночасного врахування логістичного та маркетингового впливу на збутову діяльність обґрунтовано доцільність зміни назви рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут і маркетинг» із відкриттям субрахунків 931 «Витрати на логістику збуту», 932 «Витрати на маркетинг», 933 «Інші витрати у процесі реалізації», що дасть змогу ідентифікувати та нагромаджувати витрати, що стосуються окремо логістичних та маркетингових процесів на підприємствах кондитерської промисловості.

В подальшому інформацію з рахунків бухгалтерського обліку рекомендовано акумулювати у запропонованій формі відомості обліку витрат на збут окремо за логістичними та маркетинговими компонентами з метою деталізованого аналізу. Використання розробленої форми відомості обліку витрат на збут дає змогу ефективно та своєчасно проводити структурний, динамічний аналіз та оцінку

відхилення логістичних витрат від планових показників, що масть змогу приймати оперативні управлінські рішення щодо оптимізації збутової діяльності кондитерських підприємств та зменшення логістичних витрат.

Проте, використання запропонованих рахунків та реєстру обліку витрат на збут може стати причиною зростання трудомісткості облікових обчислень, що потребує подальшого дослідження перспектив автоматизації облікових процедур.

### Література

1. Гудзенко Н. М. Роль обліку збуту для забезпечення контролю процесу реалізації. Науковий вісник *Національного аграрного університету*. 2002. Вип. 56. С. 263–265.
2. Безверхий К. В. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 12. С. 14–19.
3. Пальчук О. В., Нечай Н. М. Облік маркетингових та збутових витрат. *Наукові праці державного технічного університету*. 2004. Вип. 5, ч. II. С. 378–387.
4. Пушкар М. С. Креативний облік: створення інформації для менеджерів : моногр. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
5. Візіренко С. В., Агаркова О. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 36–42.
6. Дерій В. А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. *Облік і фінанси*. 2013. № 4 (62). С. 20–23.
7. Янчева Л. М., Шталь Т. В., Ільченко М. О. Методичні підходи до організації бухгалтерського обліку витрат виробництва та обігу на підприємствах ресторанного господарства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. Випуск 2 (16). С. 11–17.
8. Котлер Ф. Основы маркетинга. Краткий курс.; пер. с англ. М. : Вильямс, 2005. 656 с.
9. Комеліна О. В., Гаманко Р. С. Логістичне управління збутовою діяльністю підприємства: концептуальний підхід. *Економіка і суспільство*. Мукачівський державний університет. 2017. Випуск № 13. С. 518–524.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
11. Про рекламу: Закон України від 03.07.96 р. № 271/96-ВР. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/270/96-ВР>.
12. Маркетинг-мікс. Матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії. URL : <https://uk.wikipedia.org/wiki/Маркетинг-мікс>.
13. Подмешальська Ю. В., Степаненко В. А. Облік витрат на збут. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 24. С. 31–35.
14. Граковський Ю. Витрати на маркетинг: бухгалтерський та податковий облік. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3306?issue=83>.
15. Назарова К., Мисюк В. Облік витрат на маркетингові комунікації підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2017. № 5. С. 129–140.

16. Корягін М. В., Плотніченко І. Б. Операційні витрати підприємств електронної комерції: класифікація та облік. URL : <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/29454/1/50-162-164.pdf>.
17. Муравський В. В. Облік і аналіз руху товарів з використанням інформаційних технологій : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності); Центр. спілка спожив. т-в України, Львів. комерц. акад. Л., 2012. 21 с.

### References

1. Gudenko, N. M. (2002) Rol obliku zbutu dlia zabezpechennia kontroliu protsesu realizatsii [The role of sales accounting for the control of the implementation process]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho ahrarynoho universytetu – Scientific Bulletin of the National Agrarian University*. 2002. Iss. 56. P. 263-265 [in Ukrainian].
2. Bezverkhyi, K. V. (2010) Suchasni pidkhody do vdoskonalennia obliku nepriamykh vytrat na zbut, reklamu i marketynh [Modern approaches to improving the accounting of indirect costs for sales, advertising and marketing]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*. № 12. P. 14-19 [in Ukrainian].
3. Palchuk, O. V., Nechai, N. M. (2004) Oblik marketynhovykh ta zbutovykh vytrat [Accounting for marketing and marketing costs]. *Naukovi pratsi derzhavnoho tekhnichnoho universytetu – Scientific works of the State Technical University: collection of scientific works*. Vol. 5, Part II. P. 378–387 [in Ukrainian].
4. Pushkar, M. S. (2006) Kreatyvnyi oblik: stvorennia informatsii dlia menedzheriv : monohr. [Creative accounting: creating information for managers: monogr.]. Ternopil : Kart-blansh, 334 p. [in Ukrainian].
5. Vizirenko, S. V., Aharkova, O. V. (2018) Orhanizatsiia obliku protsesu realizatsii hotovoi produktsii [Organization of accounting of the finished product sales process]. *Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*. # 24. P. 36-42 [in Ukrainian].
6. Derii V. A. (2013) Vytraty na zbut u systemi obliku y analizu nevyrobnychykh vytrat [Sales costs in the system of accounting and analysis of non-production costs]. *Oblik i finansy – Accounting and Finance*. 2013. # 4 (62). P. 20-23. [in Ukrainian].
7. Yancheva, L. M., Shtal, T. V., Ilchenko, M. O. (2012) Metodychni pidkhody do orhanizatsii bukhhalterskoho obliku vytrat vyrobnytstva ta obihu na pidpryemstvakh restorannoho hospodarstva [Methodical approaches to the organization of accounting of production costs and turnover at restaurant enterprises]. *Ekonomichna stratehiia i perspektyvy rozvytku sfery torhivli ta posluh – Economic strategy and prospects of development of trade and services*. Iss. 2 (16). P. 11-17 [in Ukrainian].
8. Kotler, F. (2005) *Osnovy marketynha. Kratkyi kurs*. [Fundamentals of marketing. Short course]; trans. from English M.: Williams, 2005. 656 p. [in Russian].
9. Komelina, O. V., Hamanko, R. S. (2017) Lohistychnе upravlinnia zbutovoiu diialnistiu pidpryemstva: kontseptualnyi pidkhid [Logistic management of enterprise marketing activity: a conceptual approach]. *Ekonomika ta suspilstvo. Mukachivskyi derzhavnyi universytet – Economy and society. Mukachevo State University*. # 13. P. 518-524 [in Ukrainian].

10. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine]. 16.07.1999. N 996-XIV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
11. Pro reklamu: Zakon Ukrainy [On Advertising: Law of Ukraine]. 03.07.96. N 271/96-VR. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/270/96-VR>. [in Ukrainian].
12. Marketynh-miks. Material z Vikipedii – vilnoi entsyklopedii [Marketing mix. From Wikipedia, the free encyclopedia]. Retrieved from <https://uk.wikipedia.org/wiki/Маркетинг-мікс> [in Ukrainian].
13. Podmeshalska, Yu.V., Stepanenko, V.A. (2018) Oblik vytrat na zbut [Accounting for sales costs]. Investytsii: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience. # 24. P. 31-35 [in Ukrainian].
14. Grakovsky, Y. Vytraty na marketynh: bukhhalterskyi ta podatkovyi oblik [Marketing costs: accounting and tax accounting]. Retrieved from <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/3306?issue=83>. [in Ukrainian].
15. Nazarova, K., Misyuk, V. (2017) Oblik vytrat na marketynhovi komunikatsii pidpriemstva [Accounting of expenses for marketing communications of the enterprise]. Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu – Bulletin of the national university of trade and economics. # 5. P. 129-140 [in Ukrainian].
16. Koriahin, M. V., Plotnichenko, I. B. Operatsiini vytraty pidpriemstv elektronnoi komertsii: klasyfikatsiia ta oblik [Operating costs of e-commerce enterprises: classification and accounting]. Retrieved from <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/29454/1/50-162-164.pdf>. [in Ukrainian].
17. Muravskyi, V. V. (2012) Oblik i analiz rukhu tovariv z vykorystanniam informatsiinykh tekhnolohii [Accounting and analysis of the movement of goods using information technology]: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type of economic activity); Tsent. spilka spozhyv. t-v Ukrainy, Lviv. komerts. akad. L. 21 p. [in Ukrainian].

Статтю отримано 11 лютого 2020 р.  
Article received February 11, 2020.