

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра фундаментальних та спеціальних дисциплін ЧННІПБ

КРУЦЬ Юрій Ігорович
НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ Й
ОПОДАТКУВАННЯ ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ
спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
освітньо-професійна програма – Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота

Виконав студент групи
ОПДчм-21
Ю.І. Круць

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Дерманська Л. В.

ТЕРНОПІЛЬ-2021

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ Й ОПОДАТКУВАННЯ ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ

1.1. Визначення сутності понять «збут», «збутова діяльність» через призму наукових поглядів

Динамічний розвиток національної економіки сьогодення зумовлює потребу постійного еволюціонування сучасних підприємства будь-якого виду діяльності, що викликано їх бажанням залишитися активними гравцями на ринку, іти в ногу з сучасним розвитком та прогресом. Адаптація бізнесових структур відбувається як у частині технологічного удосконалення виробництва продукції чи надання послуг, так і в удосконаленні механізмів менеджменту, пошуку шляхів ефективного управління усіма складовими підприємства. Зараз насиченість усі ринків досягає своїх абсолютних показників, це доводить підприємств «битися» за покупців навіть у буквальному значенні, що в кінцевому результаті виводить на високий щабель розуміння особливого значення збуту продукції в діяльності будь-якої компанії. Особливо це характерно підприємствам, які займаються виробництвом продукції чи наданням послуг, адже кінцевий їх продукт обов'язково повинен знайти свого споживача, тобто бути проданим, і при цьому задовольнити як побажання клієнта, так і принести вигоду самому підприємству. Відтак, першочергове завдання будь-якого суб'єкта господарювання – поєднати потреби клієнтів та свої виробничі резерви й можливості. Це дозволить довести споживачеві беззаперечні переваги власної готової продукції чи послуги, а з метою поліпшення збутової діяльності суб'єкта господарювання слід спершу провести діагностику її існуючого стану й з'ясувати ефективні сторони функціонування чинної збутової системи на підприємстві. Опираючись на виявлені сильні та слабкі сторони збутової діяльності доречним буде розробка стратегічних рішень.

Збут – «це процес просування товару від виробника до споживача, що включає транспортування товару, складування, зберігання, підтримування запасів на потрібному рівні, просування по оптовим і роздрібним торговцям, передпродажну підготовку, оформлення замовлень, документів і страховок, здійснення контролю за рухом вантажів і продаж товару» [20, С.52]. Здійснення такого процесу супроводжується головною метою підприємства – отримання більшого прибутку у результаті задоволення бажань споживачів.

Діяльність виробничих суб'єктів господарювання багатогранна і складна. Відтак, значну часту у ній займає саме збутова діяльність, доцільність ведення якої зумовлена її багатоплановою значущістю, зокрема:

- у рамках збуту цілковито визначається результат усіх зусиль компанії, направлених на розвиток своєї діяльності та забезпечення максимального прибутку;

- адаптовуючи процес збуту до попиту споживачів, продукуючи їм максимальні користі до, під час і після одержання готової продукції, підприємець має значно більше шансів перемогти в конкурентній боротьбі на ринку;

- діяльність підприємства під час процесу збуту немов подовжує процес виробництва, забезпечуючи умови доробки готової продукції та її підготовки до продажу (фасування, сортування, пакування);

- безпосередньо під час самого продажу (передачі товару від продавця до покупця) з'являється більше можливостей ефективніше з'ясувати та вивчити потреби споживачів.

Сьогодні кожне підприємство повинно чітко усвідомити сутність поняття «збут», розуміти його значення та роль у загальній діяльності суб'єкта господарювання, адже процес збуту є важливою частиною у загальній системі підвищення ефективності діяльності підприємства загалом. Не правильне розуміння сутності збуту та важливості збутової діяльності, нехтування чіткістю організації та формування збутової політики на підприємстві, може призвести до втрати клієнтів, як нових так і уже існуючих, а в результаті втрати й самих коштів.

Теоретичні засади збуту та збутової діяльності нині активно досліджуються науковцями як з економічного так і з юридичного погляду. Тим не менш, провівши детальний аналіз останніх напрацювань у царині науки, ми дійшли висновку, що єдиного визначення до трактування понять «збут» та «збутова діяльність» немає. Одні автори приділяють значної уваги самій категорії «збуту», трактуючи її з точки зору маркетингу, інші з позиції логістики, або ототожнюючи з поняттями «продаж», «розподіл», «реалізація», а ще інші розмежовують поняття на широке та вузьке розуміння. Таке розмежування зустрічаємо у науковця Яковлева А.А., котрий пояснює збут з широкого розуміння як «процес руху товару від виробника до споживача, який починається з моменту завершення виробництва і завершується передачею товару покупцю», а з вузького погляду – як «процес, що охоплює тільки фінальну частину – безпосередню передачу прав юридичної власності на товар від продавця до кінцевого покупця (посередника)» [79, С.135]. На нашу думку, обидва трактування є вузьконаправленими, оскільки не враховують суцільного підходу до здійснення процесу збуту продукції. Так зване «широке розуміння» автора це трактування поняття процесу реалізації, а «вузьке» – процесу продажу, які на наш погляд, є складовими цілісного процесу збуту продукції.

Також, неоднозначно висловлюються науковці й щодо ототожнення чи диференціації самих термінів «збут» та «збутова діяльність». Так, науковець Майбогіна Н.В., вважає, що збут – «це розподіл товарів, який являє собою передачу права власності на товар у процесі його переміщення від виробника до споживача», а збутова діяльність «розглядається як сукупність заходів щодо дослідження й аналізу кон'юнктури ринку, визначення обсягів збуту, вибору та управління каналами розподілу, організації транспортування, складування, управління запасами та обслуговування замовлень, що здійснюється з метою досягнення економічних результатів від реалізації продукції споживачам та створення позитивного іміджу підприємства на ринку» [44]. Такий підхід до трактувань даних понять обумовлений тим, що автор розуміє комплекс

технологічних, комерційних та юридичних операцій діяльності підприємства як єдину економічну систему.

Результати вивчення літературних наукових джерел спонукали нас до систематизації існуючих поглядів, а також формулювання власної точки зору щодо розуміння даного категорійного апарату. Дослідження сутності поняття «збут» дозволило нам виокремити ряд підходів: (табл.1.1).

Таблиця 1.1

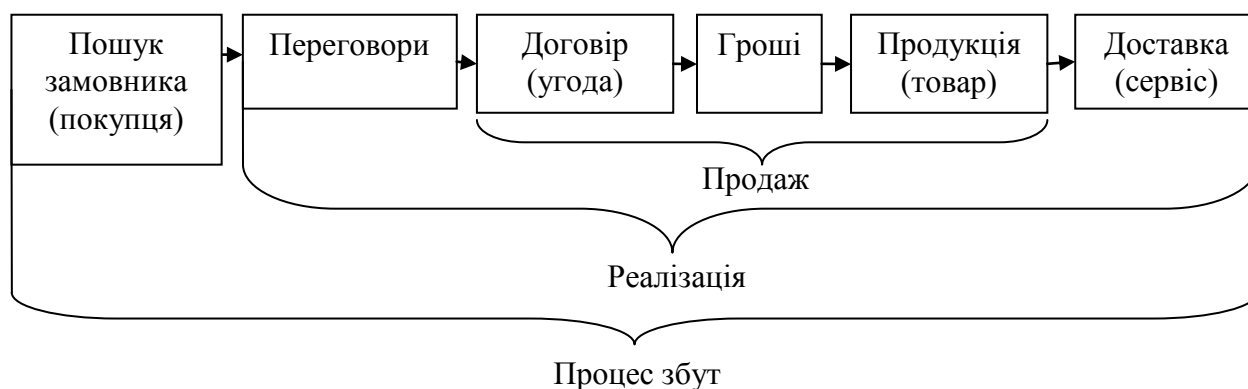
Трактування поняття «збут» за різними підходами

Автор, джерело	Трактування поняття «збут»
Комплекс заходів щодо реалізації товарів та послуг	
Азирилиян А.Н. [1]	Збут – функція підприємства по продажу його продукції; включає логістику, взаємозв'язки із зовнішньою збутовою мережею і налагодження відносин з покупцями.
Міщенко Г. [47]	Збут – це сукупність організаційно-технічних і комерційних заходів для безпосередньої реалізації товарів та послуг на споживчому ринку і просування вже готового товару від виробника до споживача.
Процес переміщення товару	
Гавришко Н.В. [17]	Збут – процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача.
Фоміна О.В. [69]	Збут – діяльність підприємства-виробника, що пов'язана з фізичним переміщенням товарів від місця їхнього виготовлення до місць використання.
Процес взаємодії між покупцем і продавцем	
Балабанова Л.В., Балабаниць А.В. [4]	Збут у широкому розумінні – процес організації транспортування, складування, підтримки запасів, доробки, просування до оптових і роздрібних торговельних ланок, передпродажної підготовки, упакування і реалізації товарів з метою задоволення потреб покупців і отримання на цій основі прибутку. Збут у вузькому розумінні (продаж, реалізація) – процес безпосереднього спілкування продавця і покупця, спрямований на отримання прибутку, і такий, що вимагає знань, навичок і певного рівня торговельної компетенції.
Біленький О.Ю. [7]	Збут – процес установавання взаємодії з потенційним покупцем із метою передачі йому права власності на оптову партію товару для наступного продажу або переробки.
Інструмент маркетингової діяльності	
Балабаниць А.В. [3]	Збут – інструмент маркетингової діяльності, на якому ґрунтується конкурентна перевага підприємства на ринку.

Отже, із наведених визначень сутності категорії «збут» можемо сформулювати спільну рису, зокрема, більшість науковців віддають перевагу

тому, що стрижневою ціллю збуту є задоволення й забезпечення повною мірою попиту покупців. Однак, інструменти та способи досягнення даної цілі – різні: як фізична поставка продукції від виробника до споживача; як сукупність комерційних та організаційно-технічних заходів; як зв'язки із зовнішньою мережею збуту й установавання взаємовідносин з покупцями; як логістика товарів; як процес налагодження взаємодії з потенційним споживачем; як процес передачі права власності на товари тощо.

Як уже зазначалося вище, частина науковців поняття «збут» ототожнює із поняттями «розподіл», «реалізація», «продаж» тощо. На нашу думку, це не зовсім відповідає загальній діяльності підприємств, особливо тих суб'єктів господарювання, які належать до виробничої сфери. З метою визначення окреслених понять та доведення їх розрізненості у загальній системі діяльності виробничого підприємства скористаємося схемою (рис.1.1).



Джерело: Сформовано автором на основі [28]

Рис. 1.1. Складові процесу збуту виробничого підприємства

За допомогою наведеної схеми та аналізу наукової економічної літератури визначимо кожне із понять, а також, використовуючи системний підхід, сформуємо їх у єдиний логічний процес з чіткими складовими.

З точки зору використання цих понять в бухгалтерському обліку, Фоміна О.В. зазначає, що «продаж виступає безпосередньо моментом відчуження та передачі прав власності на даний актив» [69, с. 14]. Виходячи з наведеного продаж трактують як тристоронній процес доведення продукції до споживача,

при цьому в момент здійснення продажу, по-перше, здійснюється передача прав власності на об'єкт продажу від продавця товару до його покупця, визначається очікуване поступлення коштів у вигляді виручки, по-друге, визнаються витрати, по-третє, шляхом зіставлення доходів та витрат розраховується фінансовий загальний результат від продажу продукції – позитивний чи негативний – прибуток, збиток, або показник беззбитковості.

Таким чином, термін «продаж» доцільно використовувати при організації діяльності підприємства торгового профілю. У підтвердження цього знаходимо визначення економістів – торгових агентів, зокрема Болт Г.Дж. вважає, що продажу «характерне особисте двостороннє спілкування, спрямоване на досягнення конкретних цілей, а саме – на отримання прибутку від збуту, що вимагає конкретних знань, навичків та рівня компетенції» [9]. На нашу думку, під поняттям «продаж» доречно вважати акт взаємодії, за якого підприємство-продавець передає виготовлену продукцію разом із правом власності на неї споживачеві в обмін на грошові кошти чи їх еквіваленти. А от термін «збут» краще використовувати при окресленні діяльності підприємства, що здійснює виробництво продукції, організовує її фізичне переміщення від місця її безпосереднього виготовлення до місць використання (призначення), тому що це поняття має значення дещо вужче, ніж попереднє.

Поняття «реалізація» є не менш багатогранно описаним в економічній літературі. Так, Американський інститут бухгалтерів зазначає даний термін розуміє як процес перетворення у гроші кошти або у грошові вимоги, при цьому реалізованою вважається продукція (товари, роботи та послуги), що були продані на ринку покупцеві (споживачів). Лайко П. та Ляшенко Ю. під реалізацією продукції розуміють «кінцеву стадію кругообігу засобів підприємства, яка вказує на завершення процесу виробництва й доведення продукції до споживача» [43]. Класики економіки Хендріксен Е.С. та Ван Бреда М.Ф. – «відображення доходу, коли відбулися обмін або вибуття продукту» [70]. Іншими словами, подія за якої готова продукція чи послуга мають бути передані покупцеві або клієнту, обумовлюючи або сам факт одержання грошей, або право

на їх одержання чи одержання іншого активу. Узагальнюючи визначення терміну «реалізація», який охарактеризовано в економічних словника, ми дійшли до висновку, що його розуміють як похідну від дієслова «реалізувати» в основі вкладаючи процес перетворення продукції (товару, послуги) на гроші.

Підсумовуючи наведені трактування, вважаємо, що кожне з них має певне своє спрямування, яке виправдане підходом та певним кутом зору відповідного науковця. Істинно, термін «реалізація» слід розуміти, в першу чергу, як тривалий процес, тобто певний набір господарських операцій підприємства протягом конкретно визначеного періоду часу. Через те що реалізація є підсумовуючим показником усієї діяльності виробничого підприємства, то даний процес повинен містити у собі всі елементи продажу та багатовимірність дій, пов'язаних із забезпеченням такого продажу. Ми вважаємо, що реалізація – це суцільний процес погоджування інтересів підприємства-продавця і його споживача (клієнта), виконання дій продажу, доставка готової продукції покупцю та при потребі забезпечення її сервісного обслуговування у певний термін часу.

Отже, результати аналізу семантики трактування терміну «збут» дозволяє нам узагальнити, що це складний багатогранний та багатоопераційний процес, котрий починається ще до початку виробництва продукції й завершується кінцевою стадією – отриманням економічної вигоди як підприємством так і його споживачем. Доволі часто зустрічається розрізнення категорій «збут» та «збутова діяльність». Для з'ясування сутності останньої в наукових працях, систематизуємо погляди науковців та визначимо свою точку зору (Додаток А). Вважаємо, що у визначення наведених Ляпуновим А.Д. та Наумовим В. [67] загалом непритаманне розуміння збутової діяльності з погляду двосторонньої взаємодії між підприємством та покупцем. Наближене пояснення категорії збутової діяльності як до тлумачення сутності маркетингу та логістики визначає Хрупович С. Є. [73, с.202], однак автор не окреслив різниці між цими категоріями, які є доволі наближені між собою. Таким чином, кожен науковець розглядає поняття з погляду певного кута зору.

Узагальнюючи усе вище окреслене, ми вважаємо, що категорії «процес збуту» та «збутова діяльність» є тотожними, оскільки обидві є підсистемами усієї господарської діяльності (постачання-виробництва-реалізації), відображають цілісну систему відповідних операцій, пов'язаних із забезпечення пошуку майбутнього покупця, укладання відповідних договорів (поставок), здійснення відповідних дій щодо доукомплектації, пакування, сортування, перевезення тощо готової продукції та її передача покупцю (клієнту), а також після продажний супровід і здійснюється у з метою отримання відповідних економічних вигод – підприємницького прибутку.

За сучасних умов господарювання усі операції на промисловому підприємстві по забезпеченню функціонування процесу збуту, як підсистеми господарської діяльності компанії, за часом виконання можна поділити на три головні етапи:

- передвиробничий: реалізується до початку процесу виробництва, оскільки має на меті вивчення попиту на ринку, дослідження особливостей продукції конкурентів, плануванням обсягів реалізації та продажу, підписанням відповідних договорів постачання;
- післявиробничий: охоплює увесь цикл робіт із підготовки виготовленої продукції до реалізації (пакування, складування, вантажні роботи, транспортування) та реалізація її споживачам;
- післяпродажне обслуговування.

Усе сказане дає змогу підсумувати мету та сформулювати предмет, об'єкти та суб'єкти процесу збуту.

Вважаємо, що мета збутової діяльності підприємства полягає у виявленні та задоволенні потреб споживачів у необхідній продукції з отриманням максимального економічного результату та соціального ефекту для всіх учасників системи.

Предмет процесу збуту – виготовлена продукція та надання супровідних послуг при її реалізації. Об'єкти – кінцеві споживачі. Суб'єкти – виробничі підприємства, посередницько-торговельні організації, консультаційні та юридичні організації.

Збутова діяльність проявляється на засадах збутового потенціалу компанії та цілей процесу збуту, які встановлюються на стратегічному і тактичному рівнях. Розрізняють певну класифікацію збутових цілей в залежності від способу їх вираження (рис. 1.2).

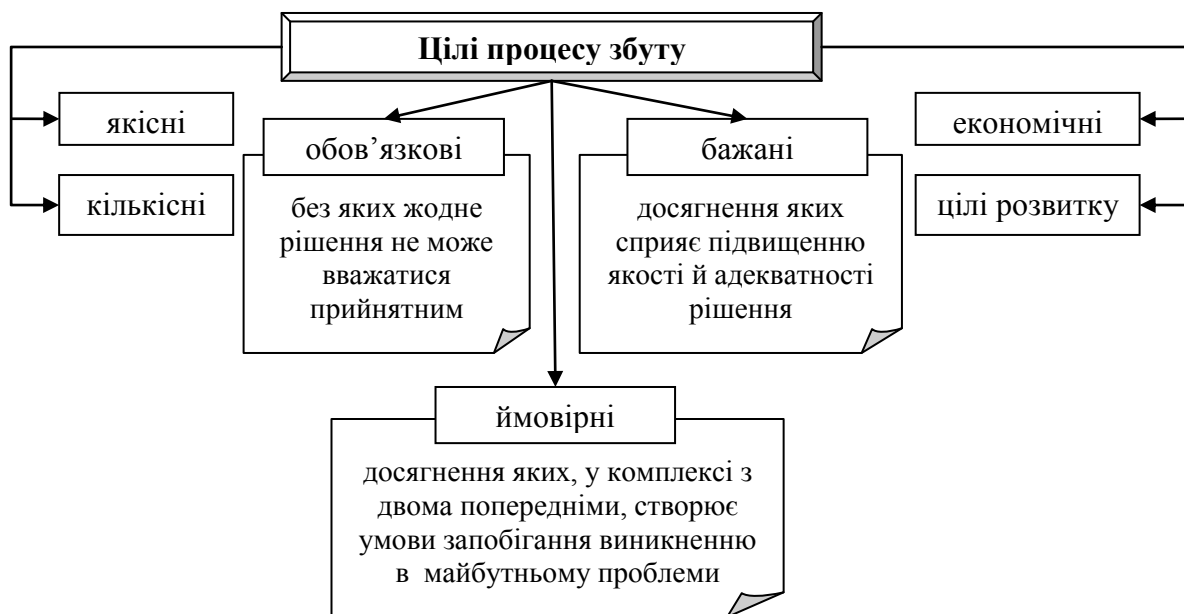


Рис. 1.2. Цілі підприємства при процесі збуту продукції

Цілі процесу збуту залежить від способу їх вираження й особливого значення набувають саме економічні. Направленість економічних цілей процесу збуту полягає у максимізації продажного прибутку підприємства. Досягти їх можна лише за умови успішного вирішення наступних завдань: збільшення частки підприємства на ринку збуту; максимізація продажу продукції й на цій

основі – прибутку суб'єкта господарювання при абсолютному задоволенні попиту покупців; продуктивне використання працівників апарату відділу збуту компанії; вибір доцільних каналів розподілу; мінімізація загальних витрат у господарському циклі продукції, при цьому враховуючи вартість витрати післяпродажного обслуговування; здатність запропонувати покупцю продукцію вищої якості тощо.

На ефективність та функціонування процесу збуту здійснюється чималий вплив як з боку зовнішнього, так і внутрішнього середовища. Тому актуальним є виокремлення на основі аналізу наукових праць чинників, які спрямовують цей вплив (Додаток Б). Перераховані нами чинники можуть різносторонньо впливати на реалізацію та продаж продукції чи послуг. Через це ми їх проранжували і отримали наступні результати: найбільший внутрішній вплив здійснює фінансове становище підприємства, компетентність працівників та проінформованість, а от особливості готової продукції та масштаби її виробництва мають найменший внутрішній вплив; що стосується зовнішніх чинників, то найбільше впливають на процес збуту ресурсне забезпечення і платоспроможність клієнтів, менший вплив здійснюють конкуренти й законодавча база, а от канали розподілу і характер попиту мають найменшу долю впливу. Наведене ранжування чинників має суб'єктивний вплив та теоретичне підґрунтя. Ми не заперечуємо, що в результаті практичної діяльності, вплив описаних чинників може змінюватися й вони можуть нести як позитивні, так і негативні зміни.

Таким чином, досліджуючи сутність понять «збут», «збутова діяльність» у науковій літературі ми зрозуміли. Що єдиного підходу сьогодні не існує, через ряд різних факторів й умов, якими керуються науковці трактуючи дані поняття. Особливий вплив у першу чергу має приналежність підприємства до певної галузі, зокрема: чи підприємство є торговим майданчиком, чи належить до виробничої сфери. Тому для останніх «процес збуту» та «збутова діяльність» це тотожні категорії, які слід розглядати у системному підході з міждисциплінарними зв'язками.

1.2. Механізм організації збутової системи на підприємстві

Успішна діяльність сучасного виробничого підприємства, його конкурентоздатність на ринку зумовлені не лише якістю готової продукції, яку реалізують споживачу, а й досконало налагодженої організації усієї системи процесу збуту. Вдала збутова політика суб'єкта господарювання залежить від зовнішньої логістики, від внутрішньої маркетингової компетентності, адже фактор вдалої поставки продукції до покупця продукує імідж постачальника в очах споживача, що, зазвичай, має вагомий вплив на прояв останнім бажання продовжувати співпрацю в майбутньому. Через це, сьогодні однією з ключових проблем виробничого підприємства постає раціональна організація процесу збуту, особливо в частині вибору оптимальних каналів розподілу під час продажу готової продукції, при цьому важливим завданням для бізнесу постає максимальне зниження частки витрат та якомога повніше задоволення потреби клієнтів. Такі дії сприятимуть підвищення рівня конкурентоспроможності виробничого підприємства на будь-якому ринку (внутрішньому чи зовнішньому).

Для досконалої організації процесу збуту на виробничому підприємстві слід розуміти основні функції та принципи які притаманні цьому важливому і складному процесу. Саме від чіткості формулювання функцій збуту залежатиме кваліфіковано прийнята збутова політика підприємства. Дані функції ми систематизували у кілька видів: 1) організація інформаційного забезпечення про сучасний стан ринку, здійснення маркетингових досліджень і на їх основі розробка прогностичних планів реалізації виготовленої продукції; 2) укладання та підписання угод (договорів-продажу) на неодноразове постачання готової продукції; 3) підбір прийнятних для підприємства форм та методів реалізації збутової політики, налагодження системи розподілу; 4) формування комунікативних механізмів й організування правового забезпечення; 5) налагодження після продажного обслуговування та забезпечення задоволеності клієнтів.

Враховання перерахованих функцій при формуванні збутової політики сприятиме чіткому налагоджені й виборі механізмів організації процесу збуту. При цьому слід враховувати чинники зовнішнього та внутрішнього впливу, про які ми вже вели мову вище (Додаток Б). Це допоможе адаптувати збутову діяльність підприємства до сучасних вимог ринку, забезпечить її успішність виконання. Для ефективності організації доречним буде врахувати ряд принципів, стрижневими серед яких є принципи плановості, економічності, синергізму, соціальної відповідальності, системності та комплексності, ефективності та стратегічної гнучкості (Додаток В). Враховання таких принципів надає нам підстави охарактеризувати процес збуту виробничого підприємства як комплекс управлінських і виробничих дій, які спрямовані на досконалу організацію й здійснення відповідної сукупності збутових операцій, пов'язаних із постачанням виготовленої продукції покупцям (клієнтам) відповідно до їх потреб.

Організація процесу збуту доволі часто залежить від низки проблем, які можна умовно поділити на загальні та специфічні (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Проблеми організації процесу збуту

Усунення наведених проблем допоможе підприємство кваліфіковано сформулювати збутову політику, при цьому слід чітко врахувати не тільки маркетинговий підхід до організації, а й логістичний.

Застосування концепції маркетингу на виробничому підприємстві перемінює методи, за допомогою яких досягаються цілі виробництва та реалізації продукції. Інтегрування функції маркетингу в управлінську діяльність підприємства забезпечує більш ґрунтовне і ефективне об'єднання операцій продажу із дослідженням ринкової ситуації, плануванням асортименту продукції, змінює характер роботи, яка безпосередньо пов'язана з реалізацією готової продукції. На перший план постають вимоги та потреби клієнтів, а не виробника продукції, підприємство-виробник стає активним учасником збуту своїх товарів завдяки ґрунтовній взаємодії з торгівельними організаціями, їх працівниками, долучається до перепідготовки власного персоналу з відділу маркетингу. Організувавши тісну співпрацю працівників збутозабезпечуючих служб із працівниками іншими підрозділів відділу маркетингу, дозволяє першим отримувати доступ до більшої та ґрунтовної інформації про своїх покупців.

Нині вдала організація процесу збуту на підприємстві повинна об'єднати функції виробничої, реалізаційної, складської, транспортної та іншої підсистем господарської діяльності, за допомогою яких здійснюється вчасний продаж продукції клієнтам. Тому, важливим моментом при організації процесу збуту є необхідність враховувати функції логістики, яка базується на принципах раціонального управління товарно-матеріальними потоками.

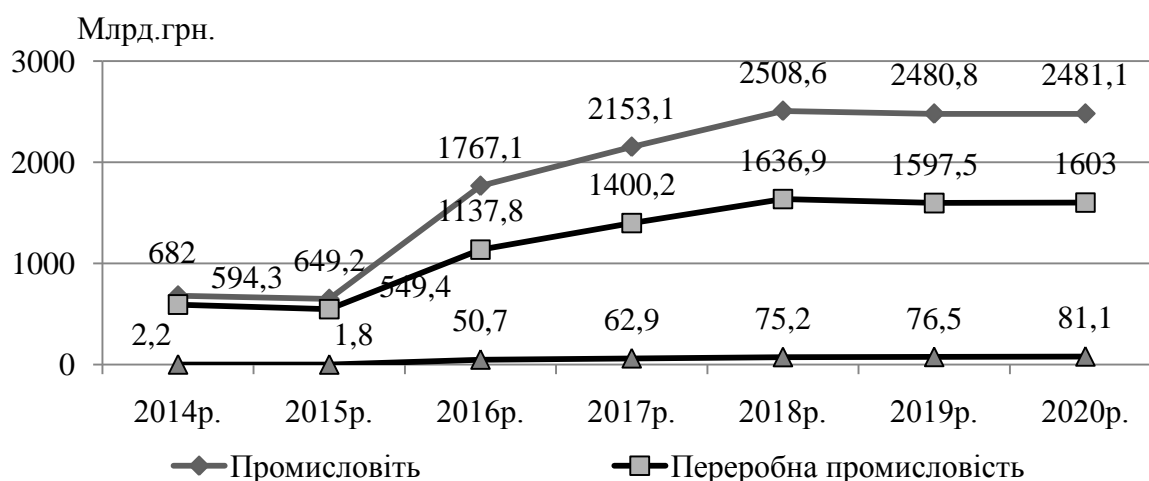
Організаційна структура процесу збуту, яка інтегрує у собі функції логістики та маркетингу, дозволяє синтезувати та чітко розподіли функціональні обов'язки працівників обох відділів, що пов'язані із забезпеченням ефективного виконання збутових операцій. В результаті підприємство отримає більш ширші можливості логістичної оптимізації товарно-матеріального потоку на стадіях вивчення ринкової ситуації, отримання матеріалів, сировини, а відтак на фазах розподілу, продажу продукції покупцям та післяпродажного обслуговування. Утворення синергетичного відділу маркетингу-логістики, на заміну традиційної організаційної структури відділу маркетингу, дозволить забезпечити: підпорядкування процесу управління матеріальним та інформаційним потоком

цілям і задачам маркетингу, системний взаємозв'язок процесу збуту з процесом постачання (в плані управління матеріальним потоком), системний зв'язок всіх функцій всередині відділу маркетингу і логістики.

Досконала побудова системи організації та контролю процесу збуту на виробничому підприємстві, як уже зазначалось, має забезпечити його конкурентоспроможність на ринку, тому при її побудові обов'язково слід враховувати технологічні особливості діяльності підприємства, а також його приналежність до конкретної галузі. Допомогою стануть механізми дослідження кон'юнктури ринку, особливостей потреб споживачів, які в кінцевому результаті сприятимуть формуванню перспективної продукції, що матиме неабиякий попит та популярність.

Наше дослідження базується на особливостях діяльності підприємства, яке належить м'ясопереробній промисловості, однією з важливих галузей продовольчого комплексу України, оскільки вона має визначальне значення для забезпечення стабільної соціально-економічної ситуації, займає проміжне місце в ланцюзі руху товару продукції сільського господарства до споживача. Її основне завдання полягає в переробці продукції тваринництва з метою задоволення потреб населення у виробках з м'яса. Тому вважаємо за доцільне провести маркетинговий аналіз цієї галузі за останній період часу.

Сучасний етап господарювання м'ясопереробних підприємств, як і більшості підприємств України, характеризується нестабільними тенденціями, причиною яких переважно залишаються складна епідеміологічна ситуація в країні, наслідки світової економічної кризи, постійні зміни в законодавчій базі, невисокий рівень інноваційногорозвитку. Як наслідок такої нестальної економічної ситуації за останні роки спостерігаємо зменшення показника реалізації продукції, яку виготовили відтизняні промислові підприємства. Так, у 2019 році обсяги реалізації скоротилися на 27,8 млрд.грн. у порівнянні до 2018 року, а у 2020 році – на 27,5 млрд.грн. відповідно (рис.1.4).



Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної служби статистики [26]

Рис 1.4 Обсяги реалізації продукції виготовленої підприємствами України за 2014-2020 рр.

Таку ж тенденцію змін простежуємо й щодо реалізації продукції, яку виготовили переробні підприємства України в цілому: у 2019 році на 39,4 млрд.грн. менше ніж у 2018 році та у 2020 році менше на 33,9 млрд.грн.

Теперішні умови невизначеності, дисбалансів вимушують управлінський персонал вітчизняних м'ясопереробних підприємств шукати шляхи та методи адаптації до нових процесів, які забезпечуватимуть їм можливість втримати набуті позиції на ринку, а також сприятимуть розвитку господарської діяльності, особливо в частині збуту продукції. Адже саме через збутову діяльність м'ясопереробні підприємства реалізують головну умову свого успішного функціонування – задоволення потреб споживачів.

Відповідно, суб'єктам господарювання, які займаються виробництвом м'яса та м'ясопродуктів вдалося наростити темпи приросту реалізації готової продукції. Як свідчать дані Державної служби статистики цей приріст становить 1,3 млрд.грн. у 2019 році та 4,6 млрд.грн. у 2020 році відповідно [26].

Незважаючи на високу харчову цінність м'яса, особливо яловичини та свинини, показники його споживання українським населенням дуже низькі та мають тенденцію до зниження (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Споживання яловичини та свинини на душу населення за рік в Україні

Рік	Кількість населення, тис. осіб	Споживання м'яса, тис. т			Споживання м'яса на душу населення		
		Яловичина	Свинина	Всього	Яловичина	Свинина	Всього
1991	51944,4	665,3	525,1	1190,4	12,81	10,11	22,92
2015	45633,6	76,7	193,9	270,6	1,68	4,25	5,93
2016	45553,0	87,5	222,3	309,8	1,92	4,88	6,80
2017	45426,2	72,2	239,0	311,2	1,59	5,26	6,85
2018	42929,3	70,7	247,4	318,1	1,65	5,76	7,41
2019	42760,5	74,3	245,4	319,7	1,74	5,74	7,48
2020	42584,5	75,3	232,6	307,9	1,77	5,46	7,23

Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної служби статистики [26]

Результати аналізу із табл.1.2. показують загальне глобальне скорочення споживання населенням України м'яса. На перший погляд, якщо повірвати показники за останні п'ять років, то наче прослідковуємо тенденцію до збільшення: так у 2020 році рівень спожитого м'яса однією людиною ставив 7,23 кг у рік, що на 1,3 кг більше ніж у 2015 році (цього року даний показник отримав мішальне значення за весь час статистичних спостережень). Однак, якщо поглянемо статистичні дані за 1991 рік, то помітимо сильне зниження споживання м'яса яловичини та свинина на 15,69 кг на одну людину. Причина такого скорочення споживання м'яса, на нашу думку, є в першу чергу зменшення кількості населення, скорочення кількості поголів'я худоби, нестабільна економічна ситуація в країні, подорожчання матеріальних, технічних та енергетичних ресурсів.

Ще більше скорочення споживання українцями, за даними Держстатслужби, припадає на ковбасні вироби, тобто продукти підприємств з переробки м'яса (табл.1.3). Аналізуючи табл.1.3 спостерігаємо, що населення віддає перевагу більш дешевому виду м'яса – м'яса птиці, що супроводжує зростання показників споживання його загалом по Україні на 138,1 тис.т у порівнянні з 2015 роком та на 352,6 тис.т з 1991 роком.

Таблиця 1.3

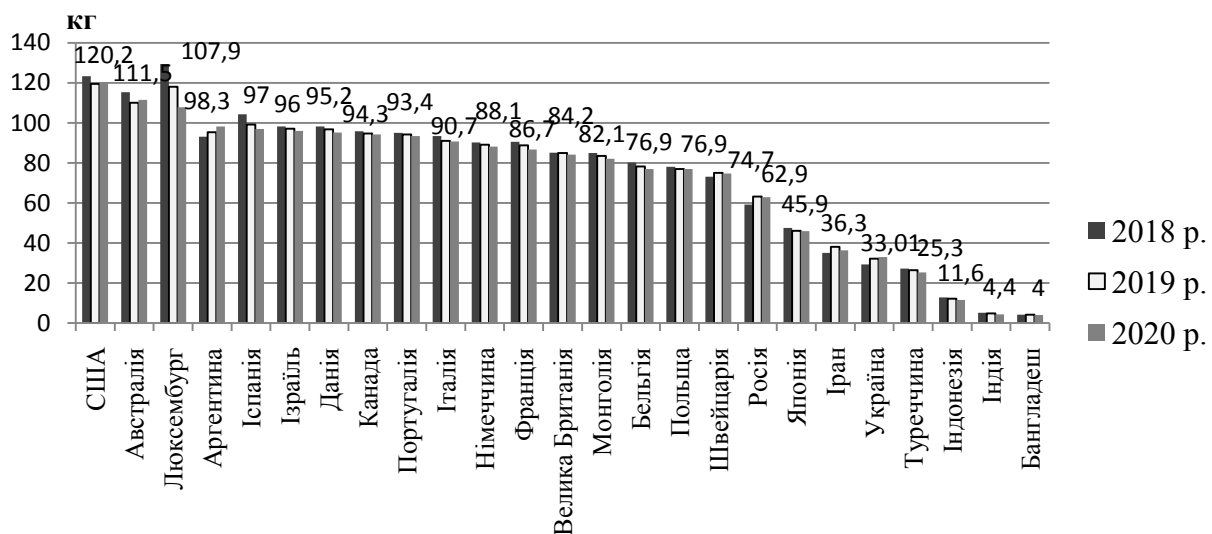
Споживання м'яса птиці та ковбасних виробів на душу населення в Україні

Рік	Кількість населення, тис. осіб	Споживання м'яса та м'ясних виробів, тис. т			Споживання м'яса на душу населення		
		М'ясо птиці	Ковбасні вироби	Всього	М'ясо птиці	Ковбасні вироби	Всього
1991	51944,4	498,2	852	1350,2	9,59	16,40	25,99
2015	45633,6	712,7	288	1000,7	15,62	6,31	21,93
2016	45553,0	849,7	287	1136,7	18,65	6,30	24,95
2017	45426,2	737,9	260	997,9	16,24	5,72	21,97
2018	42929,3	833	229	1062	19,40	5,33	24,74
2019	42760,5	888	233	1121	20,77	5,45	26,22
2020	42584,5	850,8	247	1097,8	19,98	5,80	25,78

Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної служби статистики [26]

У той же час споживання ковбасних виробів зменшилося на 605 тис.т в цілому по Україні на 10,6 кг на душу населення. На статистику споживання м'яса та виробів з нього впливає й еміграція та тимчасова трудова міграція закордон, які не враховуються для визначення кількості спожитого м'яса на душу населення. Всі ці фактори сприяють розрахунку заниженого показника споживання м'яса на рівні 32-33 кг на душу населення.

Для порівняння наведено світові дані споживання м'яса і м'ясопродуктів різними країнами (рис. 1.5).

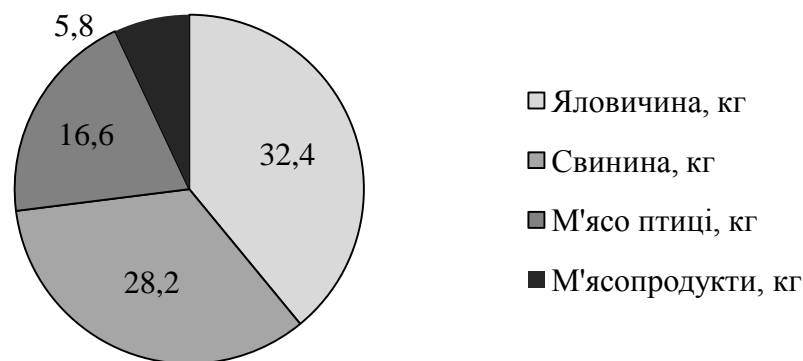


Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної служби статистики [26]

Рис. 1.5. Світове споживання м'яса та м'ясопродуктів на душу населення за рік

Зображена ситуація не може не засмучати, адже населення нашої країни споживає м'яса споживає один із важливих продуктів на рівні таких країн як Індія, Індонезія, Туреччина, а от в розвинених країнах споживання таких продуктів коливається біля 100 кг на душу населення.

Цей показник у деяких країнах виходить за рекомендовані межі споживання у сторону збільшення, а в більшості країнах знаходиться в межах, що рекомендуються медициною та культурою харчування. Україна ж належить до числа країн споживання в яких менше або набагато менше від норми (рис. 1.6).



Джерело: Сформовано автором на основі даних Державної служби статистики [26]

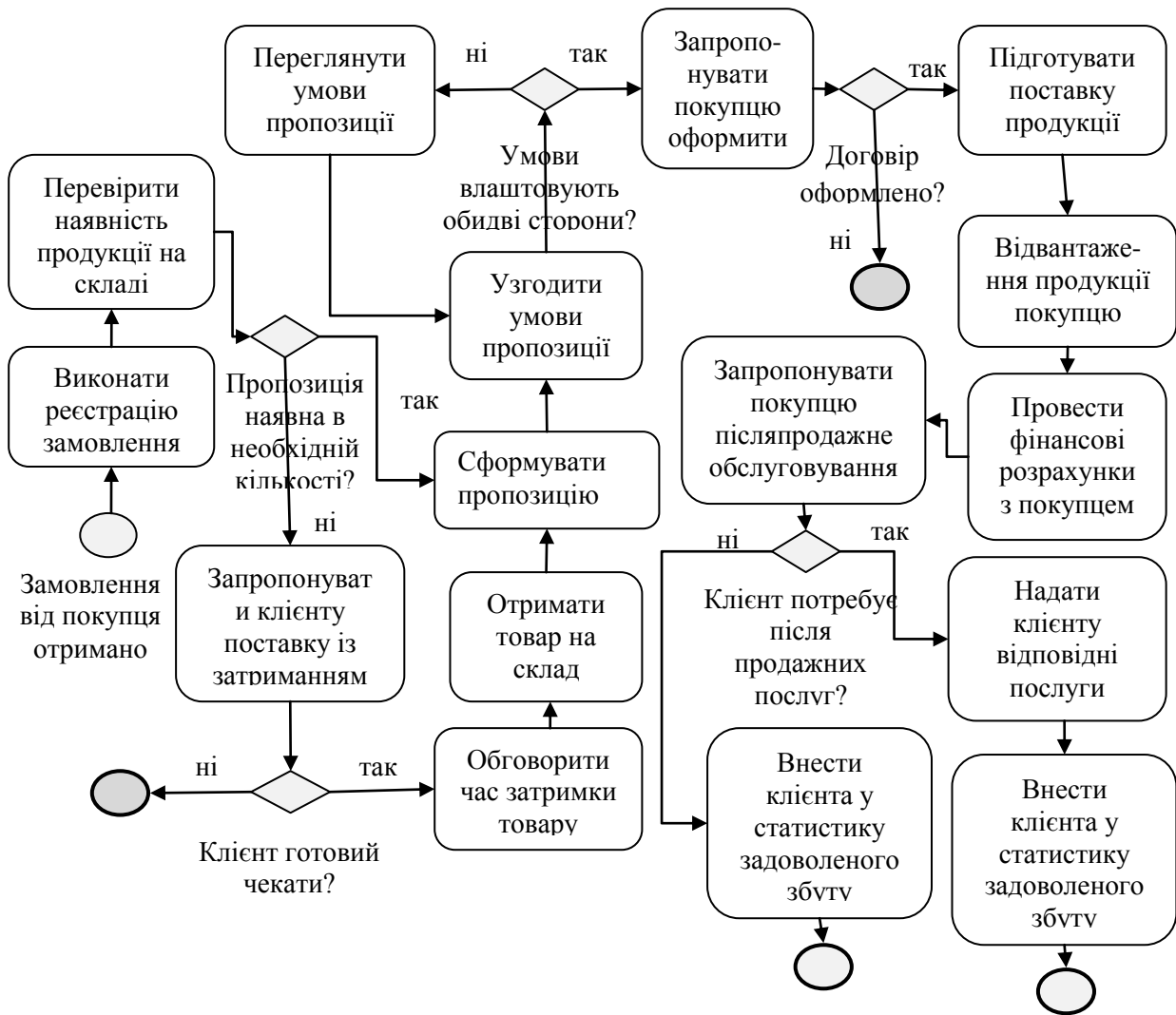
Рис. 1.6. Рекомендовані норми споживання м'яса та м'ясопродуктів Міністерством охорони здоров'я в Україні

Узагальнення аналізу діяльності підприємств м'ясопереробної галузі дає нам можливість стверджувати, що сьогодні вітчизняні підприємства, які займаються виробництвом м'яса та його похідних продуктів мають великі можливості для задоволення попиту населення країни, а також перспективи імпортування своєї продукції за кордон. При цьому слід дотримуватися усіх світових стандартів як до якості продукції так і до особливостей її реалізації, доставки та продажу. А от підприємства, які зосереджують свою діяльність виключно на переробку м'яса, повинні приділяти більше уваги налагодженням та організації усього збутового процесу, детально вивчати особливості асортиментного попиту вітчизняним споживачем, адже якщо врахувати по відношенню до передбачених показників щодо споживання ковбасних виробів та

м'ясопродуктів на душу населення Міністерством охорони здоров'я, то забезпеченість в країні є в межах нормативного значення. Тому бізнесовим структурам при плануванні виробничих потужностей переробки м'яса слід орієнтуватися виключно на потреби споживача.

Відхилення та диспропорції у збутових операціях можуть виникати через низку недоліків в організації самої збутової політики підприємства, тобто виникають так звані роз'єднання товарні, географічні, внутрішньо фірмові та особистісні. Перші з перерахованих проявляються у відсутності розуміння керівним апаратом загальної стратегії процесу збуту в асортиментному розрізі. Географічні виникають через розкиданість ринків збуту, що в результаті спричинює брак комунікативних і мотиваційних функцій у персоналу, який забезпечує безпосередній продаж продукції. У свою чергу несвоєчасність передачі інформації через погано налажені взаємозв'язки між працівниками збутового відділу й інших структурних підрозділів підприємства викликає внутрішньофірмові проблеми. Такі недоліки вимагають кардинальної зміни в організації процесу збуту, а також його удосконалення з використанням інтеграції маркетингових та логістичних систем.

Організаційна структура процесу збуту виробничого підприємства залежить від ряду особливостей його діяльності, які слід враховувати, зокрема: від конкретних обсягів та частоти здійснення збутових операцій, від різновиду й технологічного характеру готової продукції, від вигідного для підприємства розподілу праці та кваліфікованої спеціалізації працівників відповідних відділів. Заразом організація системи продажів має мати безперервний і стабільний характер. Це забезпечить координацію та узгодженість усіх видів збутових операцій та дій працівників щодо їх виконання відповідними підрозділами підприємства. На основі теоретичних знань та особливостей діяльності підприємств м'ясопереробної галузі ми розробили схематичну структуру процесу збуту, яка відображає диференціацію дій відділів, які здійснюють збут продукції в компанії за відповідними функціональними ознаками та фундаментальними напрямками її діяльності (рис. 1.7).



Джерело: Сформовано автором

Рис. 1.7. Структура процесу збуту на виробничому підприємстві

Таким чином, при розробці організаційної структури процесу збуту виробничого підприємства необхідно структурувати усі збутові операції та дії, які є частиною відповідних видів господарської діяльності: постачання, виробництва, сортування, фасування, зберігання, транспортування, встановлення комунікації з новими контактами, здійснення підтримки відносин з уже існуючими постійними клієнтами, інформаційне забезпечення. Застосування розробленої моделі в організації процесу збуту, у тому числі й м'ясопереробного підприємства, допоможе створити умови для успішного покращення результатів господарської діяльності залучаючи особливості проведення логістичного розподілу – сукупності пов'язаних між собою функцій, які вдало виконуються в

процесі розподілу м'ясопродукції між покупцями для задоволення платоспроможного попиту, а також підвищення рентабельності діяльності підприємства.

1.3. Теоретичні аспекти обліку й оподаткування збуту продукції

Операції, які виникають в результаті здійснення процесу збуту продукції на виробничому підприємстві обов'язково повинні знайти своє відображення в обліку та оподаткуванні, що дозволяє сформувати відповідні кількісні показники, які в кінцевому результаті формують інформаційну систему збутової діяльності підприємства. Правильність формування такої інформаційної моделі з використанням достовірних методів оцінки результатів, контролю за здійсненими операціями й виступають основними елементами головного завдання методології обліку – відображення систематизації теоретичних механізм організації обліку безпосередньо самого процесу збуту, враховуючи усі його складові.

Розглядати питання обліку процесу збуту продукції на виробничому підприємстві (а м'ясопереробне підприємство відноситься саме до таких) не можна відокремлено від іншого важливого процесу – виробництва готової продукції. Ці процеси є взаємопов'язаними і взаємозалежними й відносяться до категорії «операційна діяльність». Процес виробництва направлений на формування довершеної за технологічними характеристиками готової продукції, яка згодом буде реалізована споживачу. У свою чергу процес реалізації – має головну місію сформувати продукцію для її продажу, тобто при необхідності доокомплектувати, упакувати тощо, і як результат така продукція у певному обсязі знайде свого платоспроможного клієнта. І така сукупність здійснених операцій має на меті задоволення з позиції усіх учасників ринку: продавцю (підприємству) принести підприємницький прибуток від проведених дій та

маніпуляцій, а споживачу – отримання насолоди від отриманого товару, на умовах задоволення його потреб.

Успішна організація обліку процесу збуту залежить від ряду зовнішніх та внутрішніх факторів, зокрема від технологічного потенціалу підприємства, обраної ним збутової та облікової політики, комплексу збутових стратегій маркетингу, сукупності логістичних операцій, юридично кваліфікованих працівників, котрі укладають договори купівлі-продажу і т.д. сам процес організації обліку збуту на м'ясопереробних підприємствах слід умовно розділити на низку послідовних етапів (рис. 1.8).



Джерело: Сформовано автором

Рис. 1.8. Етапи організації обліку процесу збуту продукції на виробничому підприємстві

Таким чином, умовно можна виділити три етапи, які супроводжуватимуть відповідними первинними та зведеними документами, що міститимуть

інформації про усі операції пов'язані зі збутом виготовленої підприємством продукції.

Звертаємо увагу, що для того щоб такі операції були відображені в обліку їх слід оцінити у загальному економічному показнику, що досягається визначенням їх відповідної вартості у гривневому еквіваленті. Тобто в обліку для характеристики вартості збутових операцій використовують поняття «витрати», яке з використанням відповідних методи оцінки може чітко визначити їх вартість.

Так, на думку Чепінога В.Г., щоб здійснювати будь-яку підприємницьку діяльність, слід зробити певні витрати. Будь-який підприємець (фірма, господарське товариство, фізична особа) повинен здійснювати витрати у вигляді певних ресурсів – трудових, природних, інформаційних. Кожен вид ресурсів має вартісну оцінку. Виражені у грошовій формі витрати ресурсів на здійснення підприємницької діяльності називають витратами виробництва [74, с.198]. Слід погодитись із цими твердженнями, але цей перелік слід доповнити такими елементами як: фінансові ресурси та якісна сировина база.

Своє трактування категорії витрат висловлюють класики економіки Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. На їх думку «витрати – це зменшення чи інше витрачання активів або виникнення заборгованості (пасивів), або ж поєднання одного й іншого в результаті поставки чи виробництва товарів, наданих послуг» [50]. Як бачимо, у даному визначенні автори об'єднують обидві економічні категорії (процеси) як «поставку» так і «виробництво».

Основні методологічні засади формування в бухгалтерському фінансовому обліку інформації про витрати виробництва визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» [59].

Згідно П(С)БО 16, пункт 6, витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [59]. Це означає, що обов'язковою умовою визнання витрат,

як і інших активів або зобов'язань, є їх достовірна оцінка. Проте в обліку не всі витрати визнаються, як такі і відповідно не всі зараховуються у ту чи іншу сформовану вартість відповідного активу підприємства. Тому в цьому випадку слід уважно дотримуватися рекомендацій поданих у П(С)БО 16 (табл.1.4).

Таблиця 1.4

Умови визнання і невизнання витрат відповідно до
П(С)БО 16 «Витрати»

Витрати, які визнаються П(С)БО 16	Витрати, які не визнаються П(С)БО 16
- витрати визнаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням зобов'язань	- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг
- витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені	- інші зменшення або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16 «Витрати»
- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені	- погашення одержаних позик
- витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені	- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку
- якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами	

Джерело: Сформовано автором на основі [59]

Ми цілком розділяємо думку із Ф.Ф. Бутинцем, що витрати, які несе підприємство у процесі виробництва своєї продукції, і є витратами виробництва. Ці витрати існували у древню епоху майже з того часу, коли людина почала щось виробляти для задоволення своїх потреб. Але тоді вона не замислювалась над їх існуванням, над тим, що була затрачена сировина, її частина праця. Не була зрозуміла необхідність відрізнити витрати, затрачені на виробництво продукції, та витрати, здійснені під час її продажу. Метою діяльності була торгівля,

виробництво працювало на ринок, тому і результати господарської діяльності визначалися в цілому на підприємстві шляхом зіставлення усіх витрат зусіма доходами [12].

Поява подвійного запису, засновником якого був математик Лука Пачолі(1445-1515), стала першим етапом в розвитку виробничих витрат, яка призвела до виникнення спроб класифікації витрат. Так, Л. Пачолі виділяв три класифікаційні групи витрат обігу: стосовно підприємства, товару і господарського процесу. На підставі цих груп усі витрати поділялися на торгові і домашні, прямі і непрямі, звичайні і надзвичайні [11].

Академіки Жук В.М. і Гайдуцький П.І. зазначають, що сукупні витрати на продукції складаються не лише з трансформаційних (витрат на переробку сировини в кінцевий продукт), але і з трансакційних витрат, в основі яких лежать затрати на збір інформації та забезпечення функціонування бізнесу [18, с. 10]. Отже, під трансакційними витрати вони розуміють сукупність витрат на збут, тобто ті витрати, що пов'язані з продажем виготовленої продукції, її просуванням на ринку.

На думку професора Дерія В.А., витрати на збут – це нормативні та понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення усіх процедур і вимог до збуту продукції [27, с. 22]. Шевчук О.А. відзначає, що витрати на збут – це всі види витрат, які здійснює підприємство під час просування товару на ринку та його реалізації споживачам. Ці витрати списуються у фінансовому обліку на фінансовий результат, а в управлінському – на повну собівартість продукції [75, с. 49].

Як уже зазначалось вище, методологію відображення витрат в бухгалтерському обліку визначає П(С)БО 16, відповідно до статей «витрати на збут – це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг)» [59]. Трактуювання витрат на збут містить і Податковий кодекс України [58], а також у ньому подано їх склад і характеристику (Додаток Г).

Витрати на збут потрібно правильно та в повному обсязі обліковувати, інакше це може тягнути за собою негативні наслідки, а саме невірне визначення

суми витрат, об'єкта оподаткування, фінансового результату та ефективності підприємства.

Для вірності відображення в обліку витрат спершу потрібно з'ясувати мету обліку процесу збуту та визначити його основні завдання.

Звичайно, кінцевим продуктом облікових робіт є формування відповідної інформації для управлінського персоналу, тому мета ведення обліку процесу збуту буде полягати у продукуванні інформаційного забезпечення керування витратами і доходами, виникнення яких пов'язане із реалізацією збутових операцій підприємства, а також формування фінансових результатів від збутової діяльності, можливість планування рівня затрат, а також контроль за їх здійсненням. Втілення мети дозволяє сформувати структуру облікової моделі процесу збуту, яка здійснює прямий вплив на оцінку й аналіз ефективності збутових операцій. Для цього на виробничому підприємстві слід чітко визначити кількість, обсяг та зміст відповідної документації, її ранжування в категорії узагальнення інформації про збутові дії, а також визначення особливих показників (для управлінського обліку) які відображатимуться у звітності.

Мета обліку збуту досягається якістю виконання поставлених завдань, серед яких визначено наступні:

- формування товарного асортименту, необхідного для задоволення потреб ринку відповідно до попиту;
- вибір потенційних партнерів (як покупців, так і постачальників);
- безпосередній продаж товарної продукції власного виробництва та посередницька торгівля;
- пошук шляхів підвищення ефективності збутової діяльності [8]

Детальне вивчення діючої методики обліку збуту показало, що одержати достовірну інформацію про збутові витрати можна під час перевірки які первинних документів, так й облікових відомостей і реєстрів. В обліку процес збуту слід розділяти на частини, де окремо відображають доходи, окремо собівартості продукції, що призначена для продажу, а також фінансові

результати збуту. Заразом доречно формувати маркетингові витрати, які спрямовані на дослідження ринку, його кон'юнктури, вивчення зміни попиту на продукцію, й відповідно виділити окремо логістичні витрати, що мають обмежений характер і спрямовуються переважно на задоволення потреб покупців під час продажу готової продукції. Розмір і структура таких витрат визначаються умовами ринку, технологічної особливостю товарної продукції, вимогами й запитамі клієнтів, стратегічними цілями виробничого підприємства.

Таким чином, проведені нами дослідження показують, що при визначенні величини затрачених ресурсів на збут продукції необхідно врахувати економічну та облікову послідовність здійснюваних операцій, розрізняти бухгалтерські (явні) та економічні (явні та альтернативні) витрати. Такий поділ необхідний для обчислення потенційного прибутку та ще не реалізованих залишків товарної продукції.

Висновок до розділу 1

Сучасний науковий світ приділяє великої уваги тлумаченню терміну «збут» у своїх працях, що розкриває його сутність з безлічі різних поглядів, видів, підходів, зокрема, як сукупність заходів щодо продажу та реалізації готової продукції чи послуг, як процес руху товару, як процес взаємодії між споживачем (клієнтом) і продавцем, як інструмент маркетингової чи логістичної діяльності. І кожен підхід без сумніву відображає відповідну сукупність певних операцій, пов'язаних зі збутом продукції. У розділі подано детальне дослідження поняттям «збут», «реалізація», «продаж», «збутова діяльність», доведено їх відмінні риси з позиції господарської діяльності виробничого підприємства. Аналіз наукової літератури дозволив нам визначити, що поняття «процес збуту» та «збутова діяльність» є більш ширшими тотожними поняттями ніж інші. Нами доведено, що процес збуту включає в себе процес реалізації готової продукції, а останній безпосередньо її продаж.

Досліджуючи механізм організації процесу збуту ми зрозуміли важливість системного використання маркетингового-логістичних функцій. Вважаємо за доречне, при організації процесу збуту на підприємстві врахувати ряд принципів, основними серед яких є принципи плановості, економічності, синергізму, соціальної відповідальності, системності та комплексності, ефективності та стратегічної гнучкості, – що допоможе адаптувати збутову діяльність підприємства до сучасних вимог ринку, забезпечить її успішність виконання. Розробка системи збуту виробничого підприємства зобов'язана базуватись на конкретних результатах аналізу специфіки діяльності підприємства, його асортиментної (товарної) політики, виявлення особливостей попиту на ринку, а також на існуючих недоліках і перевагах наявної системи збуту.

Механізм обліку процесу збуту в першу чергу залежить від чітко сформованої мети обліку, завдань та принципів. Основу методології відображення збутових операцій зі збуту продукції в бухгалтерському обліку регулює П(С)БО 16 «Витрати», адже такі операції проявляють через призму витрат підприємства, а сема «збутових витрат». Цим документом чутко регламентовано чітку сукупність затрат, які слід вважати витратами на збут та які способи їх облікування. З точки зору оподаткування, то витрати на збут підпадають визначенню та характеристиці, яка представлена у Податковому Кодексі України, оскільки не правильно визначена категорії витрат, а також не вірно встановлена її оцінка призведе до викривлення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, що як наслідок вплине його оподаткування.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВА ПРАКТИКА ЗБУТОВИЙ ОПЕРАЦІЙ НА ПІДПРИЄМСТВІ, ОСОБЛИВОСТІ ЇХ ОПОДАТКУВАННЯ

2.1. Організаційно-технологічні особливості формування продукції підприємства, призначеної для продажу, та їх вплив на побудову обліку

Підприємства м'ясопереробної галузі відносяться до сфери харчової промисловості. За останнє десятиліття їх обсяги виробництва продукції зменшуються, окрім виробництва м'яса птиці, що зараз розвивається найдинамічніше. Діяльність цих підприємств має свої галузеві особливості, пов'язані з заготівлею сировини, технологією виробництва, що суттєво впливає на організацію та побудову обліку, який здійснюється на кожному із етапів технологічного процесу. Відповідно до статистичних даних, то кількість підприємств м'ясопереробної галузі в Україні становить близько 400 і лише 60 з них можна віднести до категорії великих та середніх м'ясокомбінатів, а решту частки становлять малі та мікро- підприємства. Їх розрізнення базується в залежності від чисельності працюючих та технологічних потужностей м'ясокомбінатів: мікропідприємства вважаються, якщо середня чисельність працівників до 10 осіб, а виробнича потужність – 1-5 тис. т. м'яса та м'ясопродуктів за рік; малі м'ясокомбінати – середня чисельність працівників 10-50 осіб, а виробнича потужність 5-12 тис. т. за рік. Ці два види м'ясокомбінатів складають не лише кількісну більшість м'ясопереробних підприємств, а й виробляють більше продукції, ніж середні та великі м'ясокомбінати. Товариство з обмеженою відповідальністю «Зірка», що є базою нашого дослідження належить до малих м'ясокомбінатів, які займаються переробкою м'ясосировини, тобто виготовлення ковбасної та іншої продукції з м'яса.

Характерною рисою ринку ковбасних виробів є наявність консервативних покупців, які здебільшого прихильні до конкретного бренду, що відмінно себе зарекомендував. Відтак, щоб утримати свої конкурентні позиції малим та мікро-м'ясокомбінатам слід повсякчас приділяти особливої уваги вдосконаленню безпеки та підвищенню якості продукції, зниженню її собівартості через впровадження новітніх технологічних ліній, розширення свого асортименту, більш за все в середньо- і низькоціновому сегменті. За цих умов вагомими чинниками конкурентної боротьби є забезпечення процесу виробництва безперебійним постачанням якісною сировиною, жорстоке дотримання гостів та стандартів, наявність висококваліфікованого персоналу в частині маркетингу, логістики, а відповідно чітко організована система процесу збуту (дистрибуції).

Витримати всі ці вимоги по силу підприємству ТЗВО «Зірка». Роль цього підприємства неможливо применшити, оскільки, воно є зразком високої якості. ТЗОВ «Зірка» займається виробництвом м'ясних виробів під торговою маркою «Копичинецькі ковбаси». ТЗОВ «Зірка» засновано більше як двадцять п'ять років тому. Розташоване підприємство у місті Копичинці, що в Гусятинському районі, по вулиці Чортківська, 64.

Підприємство має комерційні зв'язки з постійними партнерами – споживачами продукції та постачальниками сировини, тобто м'яса та спецій, які фахівці «Зірки» закупають виключно в постійних партнерів і лише при наявності усіх дозвільних і супровідних документів.

«Копичинецькі ковбаси» (продукція підприємства) знані і в своєму регіоні, і в області. Та й по усій Західній Україні продукція цього підприємства славиться своєю якістю, адже вона відповідає усім ДОСТАм. За якістю продукції, що вона відповідає усім смаковим особливостям, стежать та контролюють технологи підприємства. Щодо самих рецептів, то ТЗОВ «Зірка» їх не розголошує, але й не приховує, що частина з них – автентично українські, інші зразки походять ще з «радянських часів».

Підприємство самостійно здійснює свою господарську діяльність і зареєстроване у єдиному державному реєстрі під № 30135783, виробничу

діяльність відповідно до КВЕДу класифікують під кодом 10.13 – виробництво м'ясних продуктів. Підприємство має самостійний баланс, розрахунковий, та інші рахунки в установах банків, визначає напрями розвитку, виходячи з кон'юнктури ринку, самостійно розпоряджається виготовленою чи придбаною продукцією, майном та коштами. Середня кількість працюючих на підприємстві 14-19 осіб.

За останні роки ТзОВ «Зірка» зарекомендувало себе як надійний виробник і постійними зростаючими показниками фінансової стабільності своєї діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Показники фінансової стабільності ТзОВ «Зірка»

тис.грн

Рік	Виручка (дохід) від реалізації продукції	Чистий прибуток	Нерозподілений прибуток	Податок на прибуток
2017	1771,0	92,6	93,9	20,3
2018	2339,6	119,2	148,7	26,1
2019	2654,1	234,5	239,0	51,5
2020	2894,7	259,4	203,7	56,7
Відхилення 2020/2017 +/- (%)	1123,7 63 %	166,8 180%	109,8 116%	36,4 179%

Джерело: Сформовано автором на основі даних підприємства

Останні роки діяльності ТзОВ «Зірка» є успішними не зважаючи на загальну складну економічну ситуацію в країні та світі, пов'язану із епідемією COVID-19 та світовою кризову, що спричинили в Україні значну інфляцію. Так за результати діяльності підприємство у 2020 році спромоглося отримати більше прибутку на 24,9 тис.грн ніж у 2019 році та на 166,8 тис.грн ніж у 2017 році. Що вплинуло на збільшення сплати підприємством податку на 5,2 тис.грн. у порівнянні з 2019 р. та на 36,4 тис.грн. з 2017 р. відповідно, адже підприємство знаходиться за загальної системі оподаткування і сплачує податок на прибуток.

Про успішну діяльності підприємства красномовно можуть свідчити показники дебіторської та кредиторської заборгованості, тому проаналізуємо їх детальніше (табл.2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості ТЗОВ «Зірка»

тис.грн

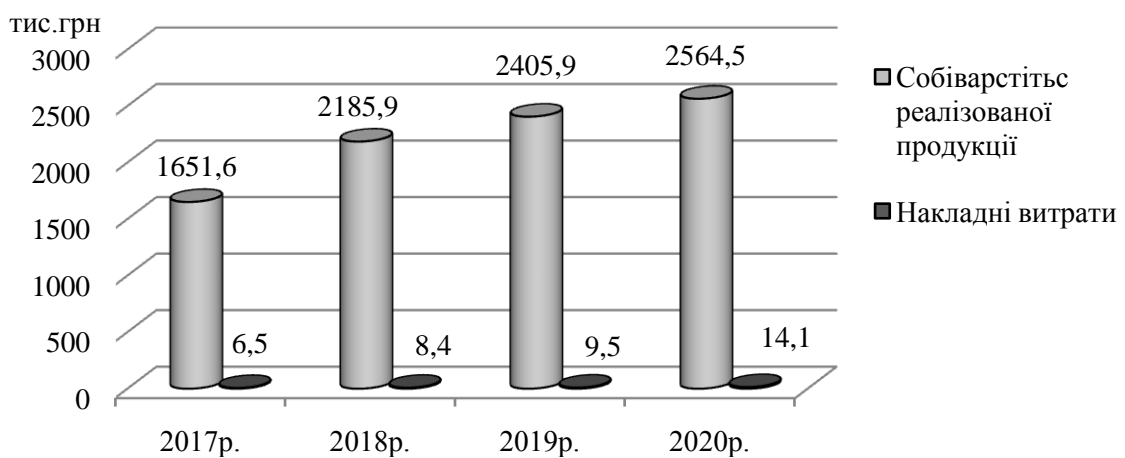
Показники	Рік				Відхилення, грн.		
	2017	2018	2019	2020	2018р. від 2017р.	2019р. від 2018р.	2020р. від 2019р.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги	812,0	597,9	519,6	844,1	-214,1	-78,3	324,5
Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги	20,4	13,7	78,8	6,8	-6,7	65,1	-72,0

Джерело: Сформовано автором на основі даних підприємства

Результати проведеного аналізу показують, що сталої ситуації щодо руху заборгованостей на ТЗОВ «Зірка» немає. Обидва показники за останній період коливаються то у сторону зростання, а то у зменшення. Якщо розглядати крайній 2020 рік, то негативний вплив має значне збільшення саме дебіторської заборгованості на 324,5 тис. грн., що пояснюється віддачею підприємством великої кількості товару «під реалізацію» торгівельним підприємствам. Однак динаміка цього показником засвідчує, що підприємство уже має досвід такої практики і йому у минулі роки вдалося списати дебіторський борги: на 214,1 тис.грн у 2018р. та на 78,3 тис.грн у 2019р. Коливання спостерігаємо і з показником заборгованості підприємства перед своїми постачальниками. Позитивним моментом є зменшення боргу у 2020 році на 72,0 тис.грн. При цьому хочемо зауважити, що ТЗОВ «Зірка» не вдається до залучення позик банків чи інших кредитних установ, а лише розраховує на власний капітал.

Як уже зазначалось вище, у Товаристві з обмеженою відповідальністю «Зірка» готовою продукцією є ковбасні вироби та копченості, тобто продукти харчування. Облік щодо її виготовлення та продажу на підприємстві включає такий комплекс робіт, при виконанні яких забезпечується своєчасний і якісний облік виробництва і збуту, випуску та реалізації готових виробів не тільки в цілому за звітній період, але і за коротші проміжки часу, контроль за цілісністю і своєчасністю збуту продукції споживачам.

У життєвому циклі виробництва й реалізації готової продукції ТзОВ «Зірка» можна виділити такі основні стадії: безпосереднє виробництво виробів, що складається із підготівки сировини (обвалка, жилкування м'яса, засолення сировини для копчення, нарізання шпику, обробка субпродуктів, зберігання сировини), безпосереднє виробництво м'ясо-ковбасних виробів, відвантаження готової продукції, фактична реалізація, отримання коштів від задоволених покупців. Усі операції супроводжуються формуванням оцінки продукції Товариства відповідно до чинного законодавства в частині собівартості та частині накладних витрат (рис. 2.1).



Джерело: Сформовано автором на основі даних підприємства

Рис. 2.1. Показники витрат понесених на виробництва та збут продукції ТзОВ «Зірка» за період 2017-2020рр.

Виробничі потужності підприємства «Зірка» дозволяють нарощувати виробництво готової ковбас та ковбасних виробів, адже у 2020 році об'єми їх реалізації збільшилися у порівнянні з іншими роками за період, що ми розглядаємо. Підтвердженням є зростання собівартості реалізованої продукції (зауважимо у за 2019-2020рр. особливих інфляційних показників не спостерігалось) на 158,6 тис.грн у порівнянні з 2019 роком та на 378,6 тис.грн у порівнянні з 2018 роком. Заразом спостерігаємо і поступовий, але незначний ріст, накладних витрат (адміністративних та збутових): на 4,6 тис.грн (2019р.) та 5,7 тис.грн (2018р.).

Враховуючи особливості діяльності підприємства, то бачимо, що частка прямих витрат на підприємстві висока – майже 99,6% у 2019 р., 99,4% у 2020р. Це впливає і на особливості організації обліку витрат, адже більшість витрат включається у собівартість проданої продукції. ТзОВ «Зірка» обрало модель організації обліку, за якою готова продукція не передається на склад, а нагромаджується безпосередньо у виробничих цехах, звідки її відвантажують й передають для реалізують. Продаж продукції здійснюється через торгівельні підприємства у тому числі й магазини, які належать у власність Товариству. Така організація призвела, що більшість понесених витрат, підприємство визначає як прямі і значну частку непрямих витрат розподіляє до кількості та асортименту виготовленої продукції.

Технологічної особливістю виробництва є те, що час перебування виробленої продукції в запасі повинен бути мінімальним, оскільки це призводить до вилучення коштів ТзОВ «Зірка» з обороту і додаткових витрат на зберігання цього виду запасу. Резервні запаси підприємство створює лише в обмежених обсягах за окремими видами продукції, що користується постійним та масовим попитом. Адже обсяги виробництва м'ясо-ковбасної продукції корегуються відповідними потребами покупців на неї, що досягається шляхом планування випуску такої продукції на підставі укладених договорів та пред'явлених ТзОВ «Зірка» заявок на постачання м'ясо-ковбасних виробів. Незалежно від застосовуваного ТзОВ „Зірка” методу визнання виручки від реалізації відвантажених, але не оплачених покупцями, м'ясо-ковбасні вироби знаходяться на стадії відвантаження готової продукції.

Спостерігаючи за розвитком потенціалу підприємства, ми вважаємо, що управлінському персоналу слід переглянути існуючу облікову політику і частку витрат, які воно несе на дослідження ринку збуту, вчення попиту населення, складання планів реалізації, а відтак і виробництва, виокремити із загальної суми витрат. Також вважаємо, слід окремо визначити витрати, пов'язані з продажем, тобто формувати їх через віртуальний склад. Це можливо зробити з

використанням комп'ютерних програм, а також не буде порушувати вимог чинного законодавства.

Ефективність діяльності підприємства в цілому, а відповідно й процесу збуту його продукції, залежить від асортиментної політики. ТзОВ «Зірка» виготовляє більше сотні найменувань м'ясних продуктів, в основі приготування яких лежить коптіння натуральним димом, за різними ціновими сегментами. Розподіл асортименту продукції здійснюється також і за якісними характеристиками – гатунком (сортністю) виробів, тобто ковбасна продукція випускається першого та вищого сорту. Це, у свою чергу, здійснює вплив на цінову політику. Ми провели дослідження попиту на ринку ковбасних виробів нашого регіону і визначили ряд найменувань продукції торгової марки «Копичинецькі ковбаси», які користуються найбільшою популярністю (табл.2.3).

Таблиця 2.3

Результати дослідження попиту на асортимент продукції ТзОВ «Зірка»

№ п/п	Найменування виробу	Споживачі віком:			Загальна кількість балів
		18-35 років	36-50 років	старше 51 року	
1	Ковбаса «Дрогобицька»	38	63	31	132
2	Ковбаса «Московська»	25	72	23	120
3	Ковбаса «Шинкова»	28	70	42	140
4	Ковбаса «Краківська»	17	39	59	115
5	Ковбаса «Копичинецька»	8	58	37	103
6	Ковбаса «Домашня смажена»	9	69	67	145
7	Ковбаса «Гуцульська»	-	28	73	101
8	Ковбаса «Баварська»	13	43	71	127
9	«Ковбаски салямі»	26	63	18	107
10	«Вітчизна рублена»	11	94	43	148
11	Ковбаса «Молочна особлива»	49	85	81	215
12	Ковбаса «Лікарська преміум»	26	92	64	182
13	Сардельки «До сніданку»	62	87	61	210
14	Сардельки «Любительські»	61	71	56	188
15	Сосиски «Карапуз»	78	71	44	193
	Кількість осіб, яка взяла участь	15	15	20	50

Джерело: Сформовано автором на основі власних анкетних досліджень

Зауважимо, що нами було опитано 50 перехожих громадян віком від 18 років і старше, кожен з них в асортиментному прайсі відзначав певними балами (від 0 до 5) продукцію, якій надає найбільшій переваги. При цьому свій вибір пояснювали з позиції ціни і з позиції якості товару. Серед найбільш якісних

відзначено вироби вищого сорту, тобто вироби із так званої «Золотої колекції», одна їх ціна не дозволяє вивести даний товар на найбільший щабель популярності – 120-140 балів загалом від опитаних споживачів, при цьому їм перевагу в основному надають люди середнього віку. А от найбільшої популярності отримують варені ковбаси, сардельки та сосиски. Це звичайно пояснюється по-перше, любительськими вподобаннями населення різного віку, а по-друге, невисокою ціною на такі вироби більш доступна споживачу.

На особливості збутової діяльності ТзОВ «Зірка» впливає те, що продукти мають відповідний термі придатний для вживання, а тому це вимагає додаткових зусиль підприємства при плануванні обсягів виробництва, адже часті випадки утилізації чи переробки через прострочення приносять підприємству значні втрати. Тому, ми вважаємо за доцільне підприємству сформувати у власних торгових точках продаж товару за значним зниженням ціни, при умові що до завершення терміну придатності залишається 5-7 днів. Це дасть змогу Товариству зменшити витрати на транспортування простроченої продукції та також на її утилізацію, додасть популярності певним найменуванням продукції, посприє піднесенню іміджу підприємства.

Отже, для побудови обліку процесу збуту слід обов'язково враховувати технологічні особливості діяльності м'ясопереробного підприємства, його масштаби й потужності виробництва, організацію праці та сформовані місця відповідальності за виконання певних участків роботи, а також враховувати особливості асортиментної політики, вимоги та потреби різновікового споживача, оскільки продукція цих підприємств є стратегічним об'єктом харчування.

2.2. Методика та практика обліку й оподаткування збутових витрат на підприємстві

Під впливом технологічних особливостей м'ясопереробних підприємств, обсягів виробництва формується практичний досвід ведення обліку й оподаткування усіх операцій господарювання, у тому числі й збутових.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Зірка» за десятилітні роки роботи також сформувало певні практичні аспекти облікування процесу збуту. Розглянемо їх детальніше, порівнюючи із теоретичними методиками а також запропонуємо деякі моменти удосконалення облікової роботи, пов'язаної із збутовими операціями.

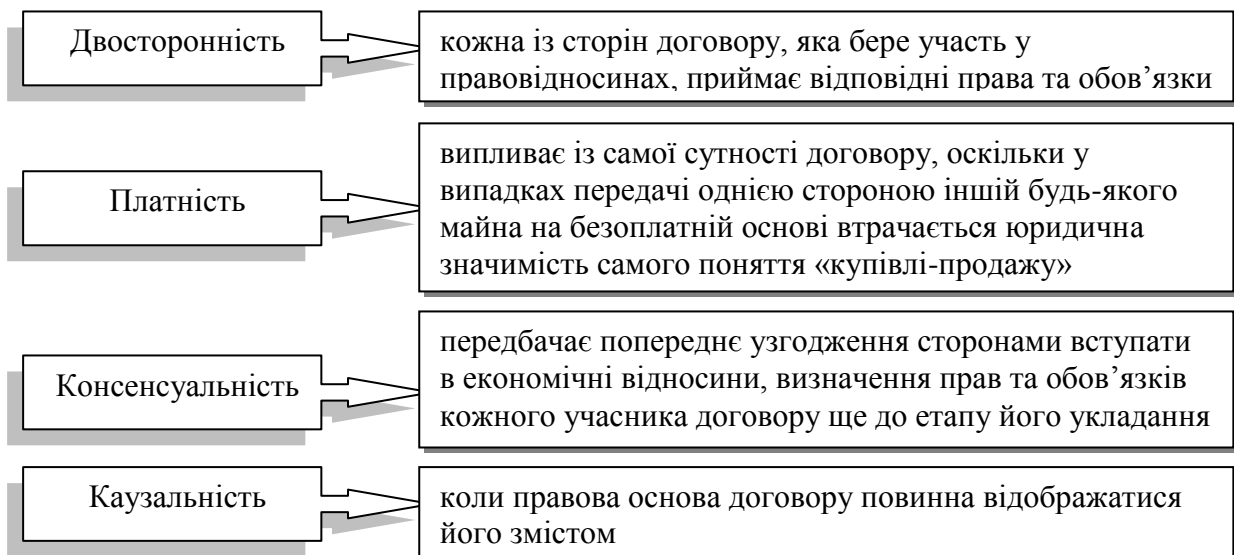
Методичні основи організації обліку складаються із певних етапів: організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку і особливостей узагальнення інформації у відповідній фінансовій та управлінській звітності. Первинний або документальний облік називається так через сукупність певних методик та способів заповнення конкретного ряду первинними документами операції, які відбулися у діяльності підприємства. Збутові операції не виняток, і вони вважаються такими, що відбулися, якщо є підтверджуючий документ. Такі документи мають відповідати певним вимогам: по-перше, повинні бути складені правильно, без виправлень та описок, по-друге, усі обов'язкові реквізити мають бути заповнені, по-третє, обов'язково повинні містити підписи відповідальних осіб за складання та здійснення відповідних операцій.

Якщо система первинного обліку збуту продукції буде недосконалою або підприємство нехтуватиме особливостями організаційного та технологічного характеру своєї діяльності, а також прийнятими нормативно-правовими документами, то це може послужити до викривлення інформації про отриману готову продукцію для продажу, недосконалого виконання своїх обов'язків матеріально-відповідальними особами, неправильного формування даних в аналітичному обліку й відповідно не достовірного узагальнення їх у синтетичному обліку та звітних документах.

Кількість збутових операцій на ТзОВ «Зірка» є доволі чималою, а відповідно вони й різнохарактерні. Попередньо працівники підприємства здійснюють домовленість із покупцями, а результати переговорів оформляють договорами (угодами) купівлі-продажу: коли виробник м'ясопродукції передає або зобов'язується передати готову продукцію у власність іншій стороні (покупцям), а останні приймають або зобов'язуються прийняти готову

м'ясопереробну продукцію й сплатити за неї певну грошову суму. Такі договори інколи підписують й щодо купівлю-продаж уже наявної м'ясопродукції на момент укладання договору, а також на готову продукцію, яка буде створена ТЗОВ «Зірка» в майбутньому. Договори купівлі-продажу ковбасних виробів, окрім зобов'язань передачі її у власність покупця та одержання за неї встановленої ціни, обов'язково містять вимоги щодо якості продукції, узгоджені умови її постачання, порядок розрахункових операцій, відповідальність кожної із сторін – учасників договору, тощо.

Договір купівлі-продажу готової м'ясопереробної продукції вважається таким, якщо володіє наступними властивостями: (рис. 2.2).



Джерело: Сформовано автором

Рис. 2.2. Властивості договорів купівлі-продажу ТЗОВ «Зірка»

Отримання права власності на готову м'ясопереробну продукцію однією стороною та ціни цієї продукції – іншою є основною метою договору купівлі-продажу. При цьому, перехід готових ковбасних виробів у право власності покупця буде слугувати провідною ознакою договору купівлі-продажу.

На наступному етапі формується замовлення для покупця у відповідних обсягах. Така операція супроводжується заповненням наступних первинних документів: «Накладна на переміщення виготовленої продукції з виробництва для продажу», «Товарно-транспортна накладна», «Податкова накладна». У цих

документах чітко прописують вагу кожного найменування асортименту продажу, його ціну, вартість, визначають суму ПДВ, вказують координати обох сторін: продавця і покупця. Більшість із цих документів заповнюють у двох примірниках, одних з яких після завершення продажу повертається у бухгалтерію підприємства.

Для отримання оплати за реалізовані клієнту ковбасні вироби ТзОВ «Зірка» на адресу покупця висилає «Рахунок-фактуру», розрахунковий первинний документ, який містить банківські реквізити Товариства. За останній рік, як ми вже розглядали у попередньому пункті роботи, підприємство має чималу суму заборгованості від дебіторів. Нинішні складні економічні умови змушують ТзОВ «Зірка» продавати продукцію з відстрочкою платежу, або віддавати торговим підприємствам під реалізацію, а згодом боротися з неплатежами. При їх отриманні на підприємстві складають «Акт на списання дебіторської заборгованості». Якщо ж ситуація з неплатежами затягується, то обов'язково для контролю проводять операції взаємозвірки з покупцями, у такому разі складають «Бухгалтерські довідки» та «Акти взаємозвірки».

Оформлення і систематизація документації щодо фіксації здійснення збутових операцій вимагають від працівників великих обсягів роботи та часу, тому, на нашу думку, ТзОВ «Зірка» доцільно запровадити уніфіковані форми первинних документів. Це дозволить зекономити час працівників, підвищить продуктивність їх праці, а також систематизувати й скоротити обсяги інформації, що потребує обробки.

Вирішення проблем облікової первинної документації організації документоторуху пропонуємо Товариству «Зірка» вжити низку заходів:

- посилити об'єктивність сутності аналітичної інформації, відображеної у документах, пов'язаних з виробництвом та реалізацією ковбасних виробів;
- підвищити оперативність оформлення й обробки інформативних даних на кожному збутовому етапі;
- посилити рівень контролю облікової функції виробництва і вибуття м'ясопереробної продукції, товарів;

- застосувати систему електронного документообігу під час збуту м'ясопереробної продукції. Це допоможе значно прискорити здійснення комерційних операцій, скоротити діапазон бухгалтерських документів, зекономити час працівників і витрати Товариства, які пов'язані з укладенням угод купівлі-продажу, оформленням платіжних документів;

- впровадити повну автоматизацію облікового забезпечення процесу збуту, що допоможе оптимізувати роботу обліковців. Завдяки повній автоматизованій формі введення вхідної інформації здійснюється одноразово і контролюється програмним забезпеченням частково, наступні процеси – формування реєстрів, узагальнених відомостей, звітностей – здійснюється автоматично. При цьому саме програмне забезпечення дозволяє перевірити повноту і достовірність заповнення реєстрів відповідно до чинних законодавчо-нормативних актів, раптово виявити помилки й відповідно вказати методи їх усунення.

Таким чином, зростає оперативність та достовірність відображеної інформації про збутові операції в обліку. Ще однією важливою рисою повної автоматизації обліку процесу збуту ТзОВ «Зірка» є доступність швидкого формування різноманітних розрахунків, звітів, виконувати економічний і фінансовий аналіз збутової діяльності м'ясопереробного підприємства. Витрачений час та вартість на формування перерахованих документів незначні, а це відповідно дозволяє задовольнити різноманітною інформацією керуючий персонал усіх рівнів, здійснювати прогнозування для прийняття рішень щодо удосконалення збутових операцій.

Аналітичний облік збутових операцій ТзОВ «Зірка» здійснюють з диференціацією істотних частин реалізації та продажу. Розглядаючи як окремі економічні поняття, в аналітиці вирізняють обсяги та кількість виготовленої та реалізованої продукції, собівартість ковбасних виробів, що підлягають продажу, сума виручки і доходів у розрізі кожного покупця, суми додаткових витрат при здійсненні реалізації м'ясопродукції. Аналітичний облік збутових операцій підприємством здійснюється за детальною номенклатурою відповідних статей (табл.2.4).

Таблиця 2.4

Номенклатура статей ведення аналітичного обліку процесу

ТзОВ «Зірка»

№ п/п/	Стаття аналітичного обліку	Під стаття аналітичного обліку
1	Витрати на управління процесом збуту	- заробітна плата працівників відділу збуту; - відрахування на соціальні заходи; - відрядження пов'язані зі збутом продукції; - витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів і дослідження ринку збуту; - інші витрати
2	Витрати на пакування готової продукції, її транспортування, сортування	- витрати на тару та упаковку ковбасних виробів; - витрати на транспортування виготовленої продукції, завантаження, розвантаження, в тому числі послуги інших цехів та сторонніх організацій; - інші витрати
3	Витрати на організацію прийомів та свят	- витрати на придбання та розповсюдження подарунків; - витрати на безкоштовну роздачу зразків виробів у рекламних цілях; - витрати на організацію свят чи прийомів
4	Інші витрати пов'язані зі збутом продукції	

Джерело: Сформовано автором на основі даних ТзОВ «Зірка»

Групування витрат Товариством по визначених статтях допомагає виокремити суми, пов'язані із дослідженням ринку збуту та суми витрат пов'язані із продажем ковбасних виробів. Хочемо зауважити, що підприємство «Зірка» амортизаційні витрати на обладнання, в якому зберігається виготовлена продукція, що чекає своєї черги для продажу, відносить на загальновиробничі витрати, які згодом розподіляє між видами реалізованої продукції. Ми вважаємо, що така методика обліку не зовсім чітко показує сукупність саме збутових витрат, оскільки розподілені суми включаються у собівартість реалізованої продукції, а не компенсуються за рахунок отриманого доходу (виручки) від її продажу. Відповідно, для чіткості відображення інформації про амортизаційні витрати пропонуємо підприємству ввести аналітичну статтю «Витрати на зберігання виготовленої м'ясопродукції» у розрізі наступних витрат: витрати на

амортизацію обладнання, призначеного для зберігання готової продукції та витрати на поточний ремонт обладнання, призначеного для утримання виробів, призначених для продажу. Розрізнення означених сум витрати допоможе підприємству зменшити навантаження на виробничу собівартість певних готових ковбасних виробів, допоможе знайти способи скорочення собівартості, а також сприятиме чіткому формуванню бази, яка в майбутньому буде обкладатися податком на прибуток.

З метою підвищення оперативності отримання аналітичної інформації про збутові операції ТзОВ «Зірка» доречно запровадити використання «Аналітичної відомості обліку збутових витрат» та «Аналітичну відомість обліку збуту за канали розподілу». Використання таких відомостей допоможе систематизувати інформацію для управлінського персоналу щоб забезпечити чіткіший контроль за збутовими витратами від моменту дослідження ринку до моменту безпосереднього продажу м'ясопереробної продукції. Також доречним, на нашу думку, буде й детальний аналітичний підхід до формування інформації про кожного конкретного споживача у розрізі укладених угод купівлі-продажу. На перший погляд, може здатися, що такі додаткові документи добавлять зайвої роботи обліковому персоналу, але насправді із використанням відповідного програмного забезпечення, так інформація буде акумулюватися самостійно, а управлінський персонал у будь-який момент зможе отримати конкретний стан і відповідно оперативніше відреагувати на непередбачувані ситуації.

Синтетичний облік процесу збуту ТзОВ «Зірка» здійснюється із використанням відповідних рахунків обліку чинного Плану рахунків бухгалтерського обліку [32]. Для цього використовують рахунки другого, третього, сьомого та дев'ятого класів. Тобто, прямі виробничі витрати підприємство збирає за дебетом рахунка 23 «Виробництво», сюди ж додають розподілені накладні загальнопромислові витрати, пов'язані додатковими роботами (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Калькулювання продукції ТзОВ «Зірка»

(ковбаса «Домашня на дровах» першого сорту)

Стаття витрат	Вид	Од.	К-сть	Ціна	Сума
Буженина (охол.)	Сировина	кг	0,76739	80,00	5120,00
Свинина Ш	Сировина	кг	0,19185	53,00	848,00
Лід	Спеції	кг	0,19185	0,00	0,00
Ауфшніт	Спеції	кг	0,006	229,08	114,54
Перець чорний горошок	Сировина	кг	0,00072	280,00	16,80
Сіль	Спеції	кг	0,01823	3,31	5,0312
Консервант 25 (нітрит)	Спеції	кг	0,00048	128,00	5,12
Свинні черева	Дод.матеріал	м	1,43885	3,10	372,00
Пакет т/в 160x300	Товар	шт.	2,63789	1,40	308,00
Термоетикетка	Дод.матеріал	шт.	2,63789	0,14	30,80
Фаршу:	98,12 кг	Ціна:	112,00	Дохід %:	1,45 %
Всього сума:	6820,29 грн.	Собівартість 1кг:	81,78 грн.		
Виробничі затрати 35%:	28,62 грн.	Повна собівартість:	110,4 грн.	Дохід грн.:	1,6 грн.

Джерело: Сформовано автором на основі даних ТзОВ «Зірка»

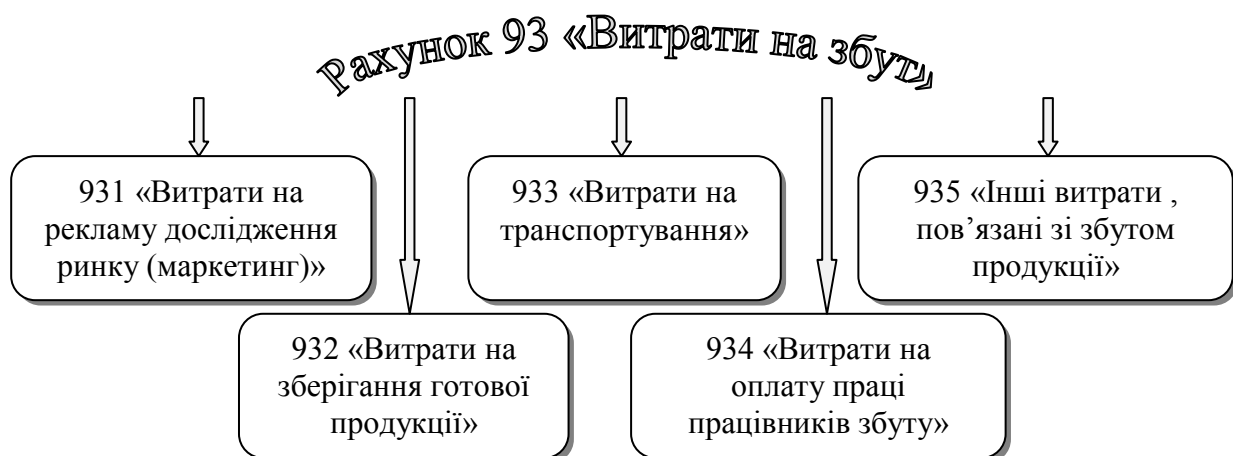
У наведеному прикладі калькулювання такі розподілені загальновиробничі витрати становлять 35 %, що визначає формування так званої повної собівартості виробів. Далі сформована сума вартості відображається як кінцевий результат виготовленої продукції формуванням відповідного проведення Дт рахунка 26 «Готова продукція» і Кт рахунка 23 «Виробництво». У цей момент продукція зберігається у холодильних приміщеннях у цеху, адже підприємство не відображає формування складського обліку. Для узагальнення інформації про виробничу собівартість реалізованої готової м'ясо-ковбасної продукції та для її відображення в обліку ТзОВ «Зірка» застосовується субрахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», за дебетом якого відображається собівартість реалізованої готової продукції, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

Через епідеміологічну ситуацію, сьогодні більшість продукції підприємства ТзОВ «Зірка» піддається додатковому пакуванню, тобто забезпечується вакуум кожного виробу зокрема, попередньо на нього

проклеюється маркування, вага, та дата виготовлення, а відповідно на вакуумній упаковці теж зазначається ярлик із найменуванням виробу, його вагою, датою пакування та терміном споживання. Тобто підприємство змушене нести додаткові збутові витрати. Їх суми нині відображають як інші виробничі витрати. Ми вважаємо, що не показує достовірності саме виробничої вартості виробу, адже ці витрати, пов'язані виключно із збутом у торгових підприємствах, бо у ситуаціях замовлення закладами харчування додаткових витрат на вакуумну упаковку не здійснюють також такі витрати відсутні на виробах, які підприємство реалізує через власні торгові точки. Тому вважаємо, що ТзОВ «Зірка» слід, якщо не фізично, то віртуально сформувати рахунок складу реалізованої продукції і з використання відповідно рахунка 93 «Витрати на збут» відображати суми описаних витрат.

Дохід від продажу в обліку показують за відповідними проведеннями: Дт рахунка 36 «Розрахунки із покупцями та замовниками» і Кт рахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції». У кінці місяця сума доходу за мінусом ПДВ списуються у Кт рахунка 79 «Фінансовий результат». На цей рахунок списують і усі накладні витрати операційної діяльності, які підприємство понесло під час своєї діяльності за вказаний період.

Враховуючи нормативні вимоги П(С)БО 16 «Витрати» та чинного Плану рахунків ТзОВ «Зірка» слід ввести в свою облікову практику рахунок 93 «Витрати на збут», за відповідними субрахунками (рис. 2.3.)



Джерело: Сформовано автором

Рис. 2.3. Пропоновані субрахунки до рахунка 93 «Витрати на збут» для облікової практики ТзОВ «Зірка»

На всіх етапах переробного циклу – не тільки на етапі заготівлі м'ясної сировини, її переробки і виробництва, але й на стадії реалізації підтверджується факт повернення простроченої (нереалізованої) м'ясо-ковбасної продукції з торговельної мережі. Інформація щодо повернення м'ясопродукції оформляється «від руки».

З метою удосконалення обліку процесу повернення нереалізованої м'ясо-ковбасної продукції з торговельної мережі ТзОВ «Зірка» слід на кожен випадок повернення оформляти «Акт на повернення м'ясопродукції», в якому буде наведена інформація щодо причин та винуватців повернення продукції. Для щоденного узагальнення і аналізу інформації щодо повернення продукції доцільно формувати відповідним чином «Відомість повернення м'ясо-ковбасних виробів» в розрізі їх найменування і покупців. А якщо підприємство використовувати продаж продукції за зниженими цінами за кілька днів до завершення терміну її споживання, то слід запровадити використання документу «Відомість переоцінки ковбасних виробів, термін придатності яких збігає кінця», де чітко мають бути вказані найменування виробів, їх кількість, попередня ціна та нова ціна зі знижкою. В окрему графу слід розмістити «примітки», це для вказівки тих найменувань позицій, які й за зниженими цінами не вдалося продати. Така відомість буде виконувати не лише інформативну облікову функцію, а й контрольну. Персонал підприємства зможе чітко виявити та проаналізувати причини непродажу продукції і сформулювати рішення щодо покращення ситуації.

Таким чином, запровадження у діючу практику обліку збутових операцій підприємства «Зірка» запропонованих нами первинних документів, деталізації обліку збутових витрат посприє належному формуванню облікової політики та облікового заперечення м'ясопереробного підприємства відповідно до чинного законодавства та врахування його технологічних особливостей, а також сприяти

забезпеченню управлінського персоналу інформацією необхідної для розвитку діяльності підприємства.

2.3. Узагальнення результатів збутової діяльності у фінансовій та управлінській звітності підприємства, її удосконалення

Для успішного ведення бізнесу управлінському персоналу потрібна достовірна інформація про стан господарських операцій у тому числі й збутових. Таку інформацію узагальнюються у відповідних відомостях та звітах, як фінансових так і внутрішньofірмових. Звітність зазвичай являє собою певну сукупність таблиць відповідної форми, які систематизують згруповану і обліково оброблену інформацію за певними узагальнюючими показниками в єдиному зведеному вимірнику (здебільшого в грошовому). На побудову форм звітів має вплив також на якій системі оподаткування знаходиться підприємство, до якого виду відноситься підприємство за технологічними потужностями обсягами здійснених операцій.

В Україні виділяють дві основні форми оподаткування: загальну та спрощену. В залежності від цього підприємства складають повну фінансову звітність, що містить п'ять форм (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал та примітки до річної звітності), а також спрощену, яку ведуть зазвичай мікро- і малі підприємства, складаючи при цьому тільки два звіти (баланс і звіт про фінансові результати) із узагальненими показниками по певних групах статей звітів.

ТзОВ «Зірка» належить до малого м'ясопереробного підприємства, яке відповідно до законодавчих норм має можливість вести спрощену систему обліку, звітності та оподаткування. Така система має свої плюси і мінуси, одним із котрих є відсутність в обліку інформації про внутрішньогосподарський оборот, особливо в частині обліку та оцінки продукції призначеної для продажу. У таких звітах запаси узагальнюються одною графою, і якщо витрати щодо

отримання виробничих запасів, робот чи послуг можна зарахувати до складу витрат на основі первинних документів, то факт оприбуткування виготовлених ковбасних виробів відсутній. ТзОВ «Зірка» відповідно до чинних «Методичних рекомендацій з організацій та ведення бухгалтерського обліку» здійснює коригування доходу в сторону збільшення на обсяг залишку незавершеного виробництва та готової продукції.

Іншими словами, підприємство як основний зведений реєстр при спрощеній формі обліку використовує «Журнал реєстрації господарських операцій», в якому нажаль відсутня інформація про облікові дані щодо обсягів отримання готової м'ясопродукції, як основного джерела доходу. Це у свою чергу робить неможливими формування планів та проведення аналізу усієї господарської діяльності м'ясопереробного підприємства. Тому, обліковими працівниками ТзОВ «Зірка» здійснено доповнення до «Журналу реєстрації господарських операцій», шляхом введення додаткових двох стовпчиків у розрізі надходження та вибуття готової м'ясо-ковбасної продукції.

Оприбуткування готової продукції відображають у графі «надходження». Оцінку її здійснюють одних із двох шляхів: за справедливою вартістю, яку зменшують на очікувані витрати на місці продажу, або за регламентованою П(С)БО 16 «Витрати» виробничою собівартістю.

ТзОВ «Зірка» не лише веде облік за спрощеною формою відображення доходів і витрат, а також зареєстроване платником ПДВ, тому обов'язково господарські операції в обліку відображає використовуючи метод подвійного запису. За дотриманням цього методу, облікові записи у графі «надійшло» бухгалтер робить водночас із списанням витрат. Облік останніх на підприємстві «Зірка» організовано відповідно до норм Податкового кодексу, а також П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» окремо у диференціації за кожним елементом (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення витрат за елементами у звітності ТзОВ «Зірка»

тис.грн

Статті витрат	Рік			
	2017	2018	2019	2020
Прямі матеріальні витрати	1175,9	1562,9	1736,3	1824,4
Прямі витрати на оплату праці	407,9	531,2	565,0	608,0
Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконання робіт, надання послуг	37,9	76,5	98,2	107,7
Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з їх виробництвом	19,9	10,2	6,4	17,3
Інші прямі витрати	10,0	5,2	-	7,1
Разом витрат	1651,6	2185,9	2405,9	2564,5

Джерело: Сформовано автором на основі даних підприємства

У переліку наведених статей витрат Товариства з обмеженою відповідальністю «Зірка» найбільшого вагового коефіцієнт займають «прямі матеріальні витрати», що становить більше 70%. Проте цей перелік підприємство доповнює сумами розподілу загальнопромислових витрат. Форму «Журналу реєстрації господарських операцій», яку використовує ТзОВ «Зірка», наведено на рис. 2.4.

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТЗОВ «ЗІРКА»
за _____ 202_р.

№ п / п	Дата	Зміст операції, № документа	Витрати	Доходи	Розрахунки з бюджетом		Розрахунки з організаціями		Готова продукція	
					Перераховано, зараховано	Належить	Борг підприємству	Борг підприємства	Надійшло	Вибуло
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Решта на початок року										
	...									
За рік										
Решта на кінець року										

Поточний рахунок		Готівка		Статутний капітал		Основні засоби		Знос основних засобів		Витрати за рахунок доходу
Надійшло	Вибуло	Одержано	Витрачено	Зменшення	Збільшення	Зменшення	Збільшення	Зменшення	Збільшення	
12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
Решта на початок року										
	...									
За рік										
Решта на кінець року										

Записи зроблені _____
підпис П.І.Б. _____
Дата " ____ " _____ 202_р.

Джерело: Сформовано автором на основі даних підприємства

Рис. 2.4. Журнал реєстрації господарських операцій ТЗОВ «Зірка»

Організація обліку витрат діяльності підприємства за наведеними елементами сприяє формуванню собівартості виготовленої продукції, а це в як наслідок полегшує заповнення «Звіту про фінансові результати форми № 2-м».

У графу «вибуло» обліковий працівник ТЗОВ «Зірка» вписує дані у момент безпосереднього здійснення продажу м'ясо-ковбасної продукції. Це здійснюють в одночасному поєднанні запису зі знаком «мінус (-)» у графі «доходи». Інколи виникають ситуація власного споживання продукції, то у таких випадках обліковець заповнює графу «витрати за рахунок доходу», оцінка готової

продукції при цьому здійснюється за середніми цінами продажу. За рідкісних ситуацій, коли доводиться використовувати готову продукцію у подальшій переробці або у господарській діяльності, обліковець показує збільшення витрат на вартість готової м'ясопродукції. Здійснення такої послідовності записів допомагає управлінському персоналу краще контролювати рух вироблених виробів та правильніше формувати собівартості її продажу. Практичне доповнення до «Журналу реєстрації господарських операцій» описаних граф допомагає ТзОВ «Зірка» формувати по-перше, вірогідну оцінку виготовлених м'ясо-ковбасних виробів у відповідності із нормами обліку; по-друге, це сприяє розширенню кількості осіб, які є користувачами такої форми обліку, адже стає можливим посилення контролю в частині обліку тмц, в тому числі й готової м'ясопродукції.

У практиці діяльності ТзОВ «Зірка» неодноразово трапляються випадки виявлення нестач понад природні норми убутку під час здійснення вантажно-розвантажувальних робіт, транспортування, зберігання м'ясопереробної продукції, а також її псування, пошкодження пакувальних матеріалів. На розмір збитків впливає у першу чергу рівень забезпечення ТзОВ «Зірка» потрібним обладнанням, санітарний стан приміщення, а також зміни в організації руху та швидкості обігу м'ясопродукції під час продажу.

Підприємством здійснюються ряд шляхів для усунення чи скорочення перерахованих збитків, зокрема приймаються міри щодо попередження понаднормативних втрат запасів матеріалів, сировини, готових виробів; періодично проводять заходи з оптимізації шляхів маршрутів, якими транспортують м'ясопереробну продукцію до торговельних агентів як власної мережі, так і інших торгових підприємств; проведенням контрольних додаткових дій намагаються запобігти механічним пошкодженням.

Для покращення отримання інформації керуючим персоналом, особливо в частині збутових витрат, для пошуку резервів скорочення таких витрат ведення тільки фінансового обліку у Товаристві не достатнього. Тому, ми вважаємо, за доцільне запровадити елементи управлінського обліку, шляхом виокремлення

важливих об'єктів як витрати і доходи, і зокрема особливої уваги приділити саме обліку витратам. Таким чином, не порушуючи чинного законодавства, підприємство зможе систематизувати, групувати відповідну, потрібну у певний момент часу інформації про збутові операції. Особливо при цьому слід дотримуватися розмежування таких операцій на маркетингові та логістичні, адже це допоможе надати чіткішу та повноцінну із високою вірогідністю інформацію про кількісні та вартісні ознаки залишків готової м'ясопереробної продукції за будь-якого моменту часу, про суму вартості відвантажених оплачених та неоплачених м'ясо-ковбасних виробів, про сегменти ринків збуту, а також про рівень збутових витрати. Таку інформації забезпечує система обліку, тільки слід виокремити її за відповідними показниками у певні форми звітів та відомостей.

Слід зауважити, що за умов зросту діапазонів інформації, результативне вирішення питань управління процесом збуту на м'ясопереробному підприємстві стає можливим лише за умов використання автоматизованих систем в оперативному та управлінському обліках.

Завдяки автоматизації первинних та зведених процесів обліку збутових операцій стане можливим забезпечити посилений контроль за отриманнями платежами від клієнтів-покупців за продану їм м'ясопродукцію, також реальним стане скорочення часу для визначення обсягів податкового зобов'язання з ПДВ, а сам процес розподілу накладних позавиробничих витрат стане простішим і зручнішим. Вважаємо, що за сучасних умовах слід приділити підвищену увагу можливостям автоматизації розрахункових операцій між м'ясокомбінатом та підприємствами-покупцями, які виникають через продаж виготовлених виробів, з допомогою залучення мережі Інтернет.

Отже, використання наведених напрямів у роботі дозволить м'ясокомбінату вирішити низку описаних проблем, зокрема це підвищить ефективність ведення облікових робіт працівниками при відображенні збутових операцій, покращить технологічні зміни щодо удосконалення самого виробничого процесу, і як наслідок посилить конкурентоспроможність м'ясо-

ковбасних виробів заразом нарощуючи економічний потенціал ТзОВ «Зірка».

Висновок до розділу 2

В ході господарської діяльності ТзОВ «Зірка» здійснює виробництво м'ясо-ковбасної продукції, яка повинна повністю задовольняти потреби замовників за укладеними договорами та відповідності встановленим вимогам щодо її якості. Готова м'ясо-ковбасна продукція повинна забезпечувати отримання економічних вигід у вигляді отриманих грошових коштів та їх еквівалентів в майбутньому, після її реалізації, а тому технологічні особливості її виробництва мають прямий вплив на побутову обліку й оподаткування на підприємстві. До таких особливостей відноситься по-перше, що продукція має нетривалий термін споживання, а як наслідок короткий термін реалізації; по-друге, організація збутової діяльності ТзОВ «Зірка» здійснюється без складського зберігання виробів, призначених для продажу, тобто їх відвантажують у торговельні точки одразу з виробничого цеху. Такі умови вимагають посиленої компетентності від працівників, що займаються плануванням обсягів та асортименту виробництва ковбасної продукції. У зв'язку з цим, ми пропонуємо підприємству виокремити маркетингові та логістичні операції із загальної виробничої діяльності й відповідно відображати облік витрат за ними відокремлено не порушуючи вимог чинного законодавства.

Чинна практика обліку та оподаткування збутових операцій Товариством з обмеженою відповідальністю «Зірка» здійснюється оперуючись на досвід, компетентність працівників, а також на врахування технологічних особливостей діяльності підприємства. Проте під час дослідження нами виявлено, що теперішній рівень організації первинного обліку ТзОВ «Зірка» на всіх етапах процесу збуту м'ясо-ковбасної продукції не в повній мірі відповідає установам бухгалтерського обліку щодо забезпечення повноти та істинності інформації. З метою поліпшення похибок в організації первинного обліку на

м'ясопереробному підприємстві радимо підвищити рівень організації контролю витрат у момент їх виникнення та усунення в процесі збуту м'ясопереробної продукції.

Використання у практиці підприємства ТзОВ «Зірка» документу «Журналу реєстрації господарських операцій» сприяє посиленню контролю обліку збуту готової продукції. А переведення низки облікових операцій щодо відображення збутових операцій з продажу м'ясо-ковбасних виробів з ручного в автоматизований режим дуже полегшить контроль господарських процесів за умов зросту обсягів інформації.

Удосконалення обліку збуту м'ясо-ковбасних виробів буде можливим за умов розмежування збутових витрат, що виникають у процесі постачання виготовленої продукції до клієнта-покупця, на витрати маркетингові, які здійснюються через затрачання часу на вивчення і стимулюванням потреб споживачів, пошук відповідної інформації про сучасні ринки збуту, та витрати логістичні, і відповідно в обліку їх відображати у розрізі. Також доречним буде ТзОВ «Зірка» під час розрахунків із споживачами використовувати попередню оплату за продукцію при безготівкових розрахунків. Тобто м'ясокомбінату слід використовувати більш деталізований облік збутових операцій, що дозволить посилити контроль за додатковими грошовими надходженнями.

РОЗДІЛ 3

ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА УДОСКОНАЛЕННЯ ЇЇ ОБЛІКУ

3.1. Планування та моделювання системи збуту продукції як механізми ефективного управління підприємством

Господарська діяльність м'ясокомбінатів, як і будь-яких інших виробничих суб'єктів бізнесу, залежить від чіткості та злагодженості збутової політики, тобто сукупності утверджених методів, способів та механізмів щодо управління збутовими витратами й діями, пов'язаними із цілим комплексом робіт, які виконуються в результаті збуту м'ясопереробної продукції. Тому керівникам м'ясокомбінатів доцільно приділяти особливої уваги вдосконаленню процесу управління збутовою діяльністю, що базується на основних постулатах – плануванню діяльності та її моделюванню. Вироблена стратегія певних дій, методичного забезпечення управління та обліку системи збуту зумовлена закономірністю змін структури вітчизняного ринку м'ясопереробної та ковбасної продукції у векторі збільшення частки невеликих м'ясокомбінатів, а також збільшення обсягів ковбасних виробів у західному регіоні.

Сьогодні немає чітко розробленого методичного інструментарію для означення аспектів удосконалення функціональної компоненти системи управління процесом збуту ні в теоретичній площині, а ні в практичній діяльності м'ясопереробних підприємств. На нашу думку, вирішення такої проблеми для регіональних виробників м'ясо-ковбасних виробів буде використання ряду факторів, які забезпечать оптимізацію збутових витрат. При цьому слід враховувати такі показники: масштаб охоплення каналів збуту через аналіз географії збуту виробів, доступність м'ясопродукції до споживачів; аналіз рентабельності збуту, що розраховуються співвідношенням у чисельнику чистого прибутку, а у знаменнику – чистий обсяг продажів, який узагальнений в грошовому вимірнику.

Для прогнозування та моделювання ефективності процесу збуту попередньо слід визначитися із цілями оптимізації та способами їх досягнення, які будуть підходити конкретному підприємству (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Цілі та способи оптимізації процесу збуту м'ясопереробної продукції

Цілі оптимізації збуту	Способи оптимізації збуту
1	2
Зміцнення позицій на існуючому ринку	- реінвестиції прибутку в виробничу сферу підприємства з метою поліпшення якості продукції та технології виробництва;
Створення ефективної системи стимулювання збуту	- стимулювання менеджерів з продажу; - розробка методів стимулювання споживача, які будуть знижувати рентабельність продажів по мінімуму;
Розвиток товарного або корпоративного бренду	- реінвестування прибутку в розвиток бренду; - активний маркетинг, спрямований на регіональних споживачів;
Створення внутрішніх конкурентних переваг	- стимулювання середнього менеджменту; - максимізація прибутку за рахунок стимулювання середнього менеджменту і збільшення продажів;
Вихід на нові ринки збуту	- масовий маркетинг; - максимізація прибутку за рахунок стимулювання середнього менеджменту і збільшення продажів; - реінвестування прибутку у відкриття нових торгових центрів і представництв; - пошук нових дистриб'юторів і дилерів;
Лідерство на існуючому ринку	- інвестиції в розробку нових технологій, які допоможуть знизити виробничі витрати; - активний маркетинг, спрямований на залучення нових споживачів;
Збільшення рентабельності продажів	- раціональне використання наявних оборотних коштів; - пошук найбільш вигідних партнерів, постачальників сировини;
Збереження позиції на ринку	- інвестиції в розробку нових технологій, які допоможуть знизити виробничі витрати; - досягнення максимально ефективного положення і контроль основних показників

Джерело: Сформовано автором на основі [38]

Вибір відповідних способів досягнення оптимізації процесу збуту Товариством з обмеженою відповідальністю «Зірка» допоможе систематизувати дії управлінського персоналу в частині планування та моделювання зростання обсягів продажу м'ясопереробної продукції, підкорення нових ринків збуту

ковбасних виробів, підвищення іміджу торговельної марки «Копичинецькі ковбаси».

Моделювання функціональної компоненти системи управління процесом збутову у діяльності ТЗОВ «Зірка» дозволить забезпечити удосконалення всіх складових системи. Запровадження певної сукупності моделей у господарську діяльність м'ясопереробних підприємств посприє оптимізації витрат на збут і реалізації резервів росту результативності виявлення збутових витрат на кожній стадії їх утворення.

Для ефективного управління процесом збуту на м'ясокомбінатах, у тому числі й ТЗОВ «Зірка», доцільно розробити комплекс моделей з удосконалення функціональної компоненти, який в сукупності формуватиме ефективну систему розвитку збуту м'ясопродукції. До складу такої системи, на нашу думку, слід віднести наступні моделі:

- модель організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики);
- модель обґрунтування результативності та обліку збутових витрат в розрізі маркетингових та логістичних;
- модель оптимізації каналів розподілу через проектування транспортних маршрутів;
- модель удосконалення рівня обслуговування на засадах мотивування учасників розподілу (дистрибуції).

Провівши дослідження теоретичних засад та аналіз чинної практики господарювання м'ясопереробних підприємств, ми зрозуміли, що за умов інтенсивної конкуренції на ринку м'ясо-ковбасних виробів уже замало використовувати способи поліпшення ефективності окремих напрямків процесу збутову, а стає потрібний комплексний підхід управління усією збутовою діяльністю ТЗОВ «Зірка». При цьому слід перебудувати усю маркетингову стратегію обравши вектор розвитку – орієнтацію на споживача (клієнта).

Орієнтація на споживача (клієнта) – це новий виток у розвитку збуту, за якого усі економічні вигоди слід розрахувати для обох сторін процесу продажу.

Тобто, сьогодні реалізацію ковбасних виробів не варто розглядати як односторонню вигоду м'ясокомбінату, необхідно враховувати ряд головних постулатів цього процесу (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Основні елементи процесу збуту м'ясопереробної продукції при орієнтації на споживача (клієнта)

№ п/п	Елементи процесу збуту	Напрямки застосування елементів збуту
1	Відкритість діалогу між учасниками ринку м'ясо-ковбасних виробів	У зв'язку з великим обсягом інформації, який супроводжує процес продажу м'ясопереробних виробів, необхідно бути в постійному діалозі з покупцями, збирати інформацію про них, передавати її в інші відділи.
2	Розширення кола посадових обов'язків персоналу м'ясокомбінату .	Наділяючи менеджерів додатковими повноваженнями, крім збуту м'ясо-ковбасних виробів, підприємство допомагає швидше реагувати на проблеми потенційних покупців і вирішити їх. Даний процес є, в свою чергу, і заохоченням ініціативи співробітників.
3	Участь споживачів (клієнтів) в процесі планування обсягів збуту	М'ясокомбінат домагаються ефективної взаємодії з клієнтами через залучення їх до процесу планування. Неможливо врахувати інтерес всіх клієнтів м'ясокомбінату, проте необхідно залучати до цього процесу ключових споживачів, які формують основну потребу в реалізації м'ясопереробної продукції.
4	Колективна робота	Колективна робота на м'ясокомбінату має на увазі залучення в неї не тільки співробітників, але й споживачів (клієнтів). Збут складний, багатоступінчастий процес, який повинний супроводжувати група фахівців, а саме менеджер зі збуту, інженер-технолог, фінансовий експерт, юрист, фахівець з якості – всі ті, хто забезпечують підтримку високоефективного відносини з клієнтом. Узгоджена робота групи фахівців значно збільшує якість збутової діяльності на сучасних м'ясокомбінатах.

Джерело: Сформовано автором на основі [20]

Отже, сучасний етап розвитку м'ясокомбінатів неможливий без інтеграції концепції орієнтації на споживача (клієнта) у свою практику. Ця концепція сприяє своєчасному й результативному реагуванню запитам покупців, покращувати якість м'ясо-ковбасних виробів, підвищувати фінансовий добробут м'ясокомбінату (ТЗОВ «Зірка»). А це, на нашу думку, можливо тільки в результаті введення комплексної системи управління м'ясокомбінатом.

Для того, щоб розробити механізм удосконалення процесу збуту, попередньо першочергово слід ТзОВ «Зірка» створити дієву організаційну структуру управління відділом збуту (маркетингу і логістики). Нинішні умови господарювання визначили непридатність використання у такої системи управління, яка побудована здебільшого на вертикальних зв'язках. Тому, доцільно використовувати горизонтальні зв'язки між усіма структурними підрозділами м'ясокомбінату, орієнтуючись на застосування принципів логістики. Це, у свою чергу, сприятиме уникненню дезорганізації працівників служби збуту чи інших відділів м'ясокомбінату. Порядок обміну інформацією про процеси виробництва, збут м'ясопереробної продукції, ринкову кон'юнктуру в цілому надасть право відділу збуту (маркетингу й логістики) виконувати відповідні прогнози розвитку м'ясокомбінату й, відтак, схвалювати швидкі оперативні управлінські рішення. Працівники економічного відділу при цьому плануватимуть бюджет витрат на маркетингові цілі, базуючись на вимогах споживачів ринку м'ясо-ковбасних виробів. У свою чергу логістика посприє прискоренню обігу фінансових ресурсів, отриманих в результаті продажу м'ясопереробної продукції.

Розглянемо можливість застосування моделі побудови управління відділом збуту (маркетингу й логістики) для середніх м'ясокомбінатів, яка створена на підґрунті виконання функцій маркетингу та логістики, що інтегруються в організаційну структуру управління (ОСУ) м'ясопереробного підприємством. А також проаналізуємо, чи можливо її застосувати для удосконалення управління процесом збуту ТзОВ «Зірка». Для цього, спочатку виокремимо функції, що їх повинен виконувати означений відділ збуту:

- комплексне дослідження, аналіз та прогнозування ринкової кон'юнктури;
- формування програми маркетингу (планування обсягів реалізації, комунікаційної політики та програми збуту);
- здійснення всіх операцій з навантаження, транспортування, складування та обслуговування продажі, що відносяться безпосередньо до збуту;
- реалізація продукції;

- контролювання результатів збутової діяльності за відповідний період.

Така модель організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики) має на меті розподіл функціональних обов'язків між службами, групами і секторами м'ясопереробного підприємства. На чолі відділу знаходиться тільки один управлінець – директор відділу збуту, оскільки вводити в штат окремого керівника для виконання інших функціональних обов'язків на невеликих м'ясокомбінатах є недоцільним. За такої структури кожен фахівець про результати маркетингової діяльності звітує перед керівником. Єдине, тільки за потреби, для численого відділу транспортування можна його очолити окремим відповідальним фахівцем – керівником транспортної служби. Такий зв'язок у структурі відділу збуту (маркетингу й логістики) визначає необхідність у певних функціональних підрозділах, діяльність котрих повинна бути зорієнтована на надання сервісу на відповідних територіальних ринках (рис.3.1).

Для читання наведеної моделі слід розуміти певні умовні позначення:

T – товарний потік; Г – фінансовий (грошовий) потік; T', Г' – приріст відповідно у товарному та грошовому потоках; I – інформаційний потік (зокрема, I₁, I₃ -I₁₀ – внутрішня інформація м'ясокомбінату; I₂ - інформація від клієнтів (споживачів); I₃ – зовнішня інформація (інформація для споживачів); → функціональні зв'язки, які показують товарні та грошові потоки; ----→ зв'язки, які показують інформаційні потоки.

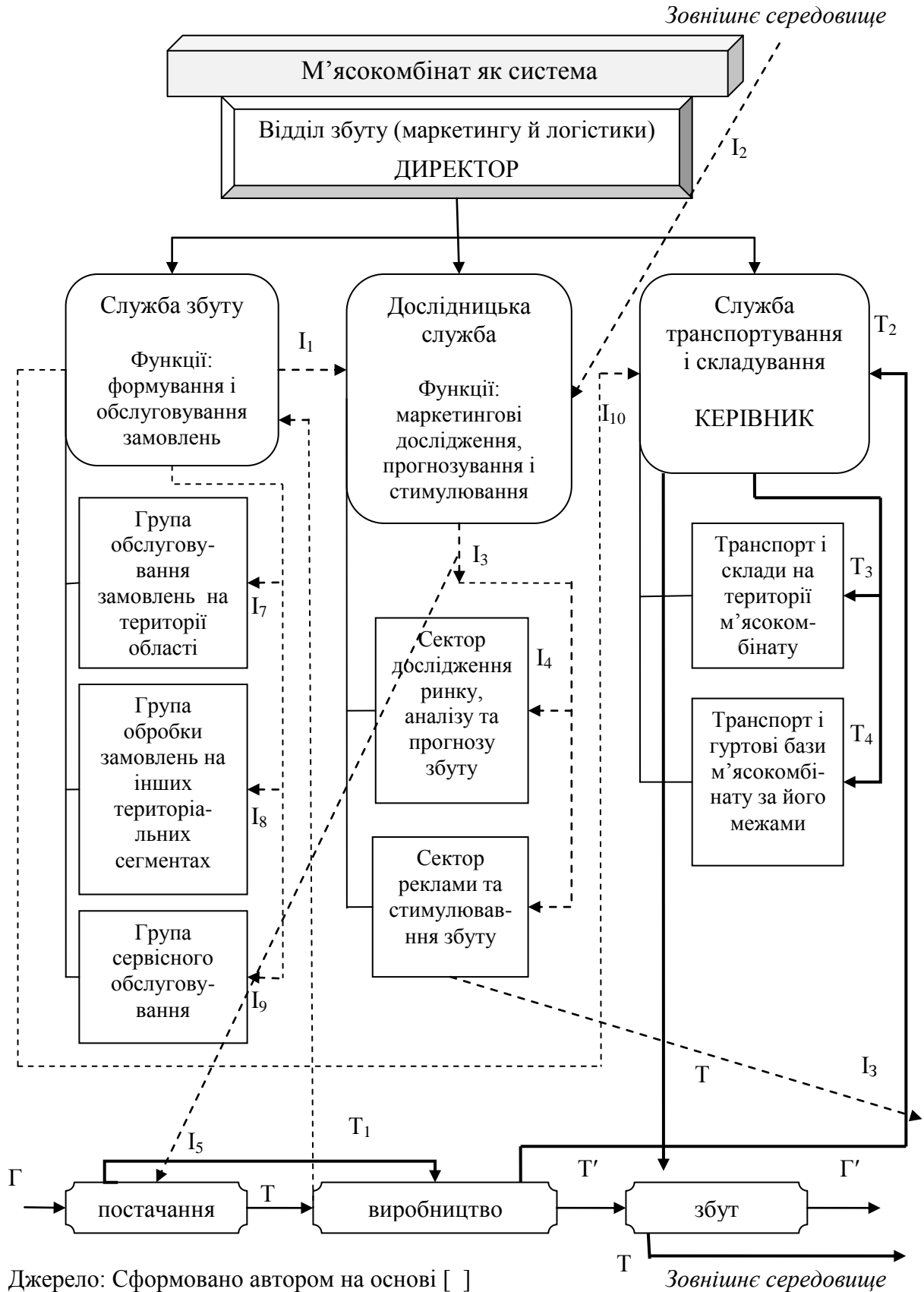


Рис. 3.1. Модель організаційної структури управління відділом збуту

Введення зображеної на рис.3.1 моделі управління процесом збуту у діяльність м'ясопереробних підприємств надасть змогу позбутися відособленість управлінців вищого та нижчого щабля від прийняття та ініціативної реалізації управлінських рішень.

В основі побудови наведеної організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики) лежить застосування моделі ланцюга обороту інформаційних, фінансових, матеріальних потоків.

Першочерговим етапом є проведення маркетингового дослідження про попит покупців на м'ясо-ковбасні вироби, далі на здійснюють аналізу отриманої інформації і на вже за його результатами розраховують обсяги майбутнього продажу м'ясопереробної продукції у розрізі конкретних періодів (місяця, кварталу, року). Для отримання якомога вірнішого розрахунку, вважаємо за доцільне, на даному етапі використовувати економічний метод, який базується на традиційних зв'язках м'ясокомбінату, що скориговуються на процент залучення нових клієнтів (споживачів). Застосовуючи даний метод, м'ясопереробні підприємства отримають змогу потроху зорієнтуватися на функції маркетингу на відміну від колишнього виробничого орієнтування. Зауважимо, що за такого зв'язку, організаційна структура управління відділу збуту (маркетингу й логістики) м'ясопереробного підприємства має гнучку форму, однак надмірно стрімке переорієнтування на маркетинг та логістику не дасть ефективного результату, оскільки для любого адаптування завжди потрібен певний період часу.

Отже, продуктивним важелем підвищення ефективності управління процесу збуту на м'ясопереробних підприємствах, у тому числі у ТзОВ «Зірка», буде впровадження розглянутої моделі організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики), що сприятиме раціональному залученню у процесу виробництва м'ясо-ковбасних виробів відповідних інформаційні, грошових та матеріальних потоків. Єдиною проблемою впровадження даної моделі є підвищення кваліфікації персоналу м'ясокомбінату.

3.2. Вдосконалення обліку збутової діяльності підприємства в умовах розмежування маркетингових і логістичних процесів

Вдосконалення процесу збуту м'ясо-ковбасних виробів здійснюється через комплексну систему удосконалення управління усієї збутовою діяльністю, складовими якої є також механізми стимулювання продажу, забезпечення об'єктивної цінової політики, при необхідності, зниження рівня цін, а також розмежування збутових витрат на маркетингові та логістичні.

Термін «стимулювати» трактують, як «активізація діяльності», тобто головним його завданням є активізація або поновлення діяльності пов'язаної з реалізацією продукції. Базуючись на цьому, вважаємо, що під стимулюванням збуту м'ясопереробної продукції слід розуміти використання ряду короткотермінових механізмів та заходів, які направлені на стрімке реагування ринку у відповідь на запропоновані м'ясокомбінатом своїх ковбасних виробів. Іншими словами, це безумовне заохочення клієнтів (споживачів) купити м'ясопереробну продукцію ТзОВ «Зірка», а сфери торгівлі – включити певні ковбасні вироби до свого асортименту для здійснення подальшого їх продажу. Стимулювання збуту м'ясопереробної продукції повинно супроводжуватися відповідними завданнями:

- сприяння швидшого росту обсягів збуту м'ясо-ковбасних виробів;
- заохочення покупців придбати вироби марки «Кипичинецькі ковбаси» або здійснювати їх придбання повторно;
- спонукати посередницькі торговельні підприємства та фахівців збутового відділу посилити зусилля та інтенсивність продажу м'ясопереробної продукції.

Стимулювання збуту м'ясо-ковбасних виробів може відбуватися з допомогою різних засобів, покращення упаковки, етикетки, ярликів; здійснення відповідного оформлення місць продажу (мерчандайзинг); забезпечення покупки із подарунком; різного роду презенти гарантії, сувеніри і т.д. загалом усі засоби стимулювання можна узагальнити у три типи: загальні, вибіркові, індивідуальні. Вибір конкретних засобів залежить від багатьох факторів, до прикладу, річниці

діяльності м'ясокомбінату, ювілейні випуски виробів, розробка нових асортиментних позицій, тощо. Кожен із заходів має свою позитивні та негативні риси (Додаток Д).

Отже, з допомогою відновного набору засобів стимулювання збуту м'ясо-ковбасних виробів Товариство «Зірка» матиме змогу покращити ефективність управління збутовою діяльністю, забезпечити наближеність виробництва до потреб споживачів, підвищити таким чином імідж фірми.

Вагома частка у підвищенні ефективності процесу збут м'ясопереробної продукції належить економічному оцінюванню. Правильне використання механізмів оцінки дозволить ТзОВ «Зірка» вирішити низку важливих питань, зокрема: здійснити вибір й обґрунтування стратегічного напрямку дії під час протікання збутового процесу; обрахувати відповідні показники, необхідні для забезпечення контрольних заходів під час збуту м'ясо-ковбасних виробів; оцінити валив чинників мікросередовища на результативність системи управління процесом збуту. До переважаючих чинників мікросередовища, що впливають на процес збутову м'ясо-ковбасних виробів, належать відношення покупців (споживачів) до торгової марки «Копичинецькі ковбаси», прийдешні наміри щодо придбання м'ясних виробів цієї марки, мотивування та поведінка у момент купівлі, ринок досліджуваної м'ясопереробної продукції – насиченість, місткість, товари-замінники, тенденції перемін на ринку, конкуренти.

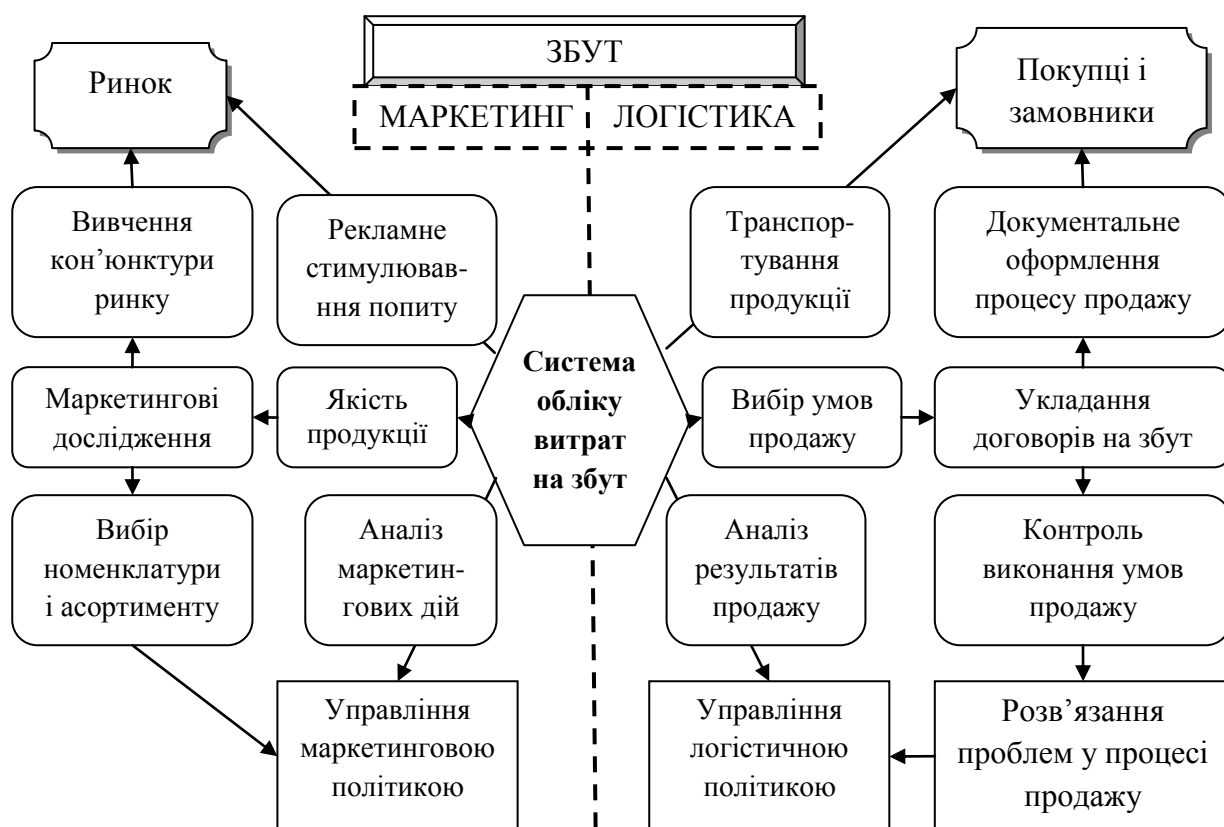
Достовірність економічного оцінювання, обґрунтування стратегічного напрямку процесу збуту м'ясопереробної продукції можна досягти, якщо правильно визначити величину збутових витрат. За нових ринкових умов ведення господарської діяльності м'ясокомбінати повинні дотримуватися одного із найважливіших принципів управління – керувати через витрати, натомість керувати витратами.

Рішення щодо економічного оцінювання процесу продажу та розподілу виробів споживачам повинні прийматися учасниками ринку гнучко, враховувати особливості усіх маркетингових та логістичних операцій, які даний збут забезпечують. ТзОВ «Зірка» повинно зрозуміти, що без достовірного розрахунку

грошових потоків збуту нереально отримати прихильності споживачів до своєї марки «Копичинецькі ковбаси», тому працівникам м'ясокомбінату слід переглянути способи та підходи щодо здійснення економічного оцінювання збутових витрат. Вагомим моментом при визначенні теоретико-практичних аспектів компонентів системи управління збутовою діяльністю також повинно стати дослідження інструментарію інформаційного та аналітичного забезпечення процесу збуту.

Ефективність системи управління процесом збуту ТзОВ «Зірка» потребує двоєдиного його позиціонування як логістичної та маркетингової діяльності, що лежить в основі оперативного реагування на зовнішні та внутрішні зміни. Щоб здійснювати ефективне оперативне керівництво маркетинговою і логістичною компонентами процесу збуту управлінському персоналу м'ясокомбінату слід володіти своєчасною, достовірною та релевантною обліковою інформацією. Модернізувати управлінський процес збуту м'ясо-ковбасних виробів доцільно з одночасною адаптацією методики бухгалтерського обліку, що відображається у інформаційній моделі обліку процесу збуту в умовах розмежування маркетингових та логістичних процесів (рис. 3.2).

Розмежування облікової інформації про збутові витрати в частинах логістичної та маркетингової компоненти дозволяє виділи відповідні об'єкти обліку, зокрема для першої – самих споживачів та покупців-торгових агентів, а для другої – витрати на заходи ринкового просування м'ясо-ковбасних виробів, у тому числі рекламні кампанії тощо. Така диференціація можлива за рахунок використання роз'єднаних облікових документів для кожного спрямування операцій. У таких документах факти господарської діяльності ТзОВ «Зірка» повинні бути ідентифіковані окремо в розрізі або логістичного, або маркетингового спрямування.



Джерело: Сформовано автором

Рис. 3.2. Розмежування витрат на збут за маркетинговою та логістичною компонентами в обліку управління ТзОВ «Зірка»

Детальну характеристику документального забезпечення збутових операцій, які мають суто логістичну складову, ТзОВ «Зірка» ми розглянули у другому розділі роботи. Такі документи чітко стандартизовані методологією обліку та відповідними законодавчими актами. Натомість, на сьогодні у діючих нормативно-правових документах відсутній перелік облікових документів, які б підтверджували збутові витрати м'ясокомбінатів за маркетинговою приналежністю. Але у практичній діяльності такий зв'язок можливо підтвердити за допомогою наступних облікових документів:

1. Розпорядчий документ «Наказ про проведення маркетингових заходів м'ясокомбінату». Такий документ повинен містити чітко окреслений період продажу, потенційних споживачів, сегмент ринку і кошторисний план реалізації із детальною оцінкою вартості планових витрат на маркетинг;

2. За ситуацій залучення сторонніх експертів, то ТзОВ «Зірка» слід укласти «Договір про отримання(надання) маркетингових послуг». Такий документ повинен обов'язково визначати виконавця, чітко описувати конкретні завдання, список і вартість послуг, терміни виконання, а ще містити загальні юридичні норми щодо прав й обов'язків кожного з учасників договірних відносин;

3. Фактичне отримання маркетингових послуг, їх вартість повинен засвідчити «Акт приймання-передачі послуг» чи споріднений документ. Особливістю цих документів є те, що їх форма і зміст повинні містити усі обов'язкові реквізити, які вимагаються п.2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [61];

4. Результати проведених маркетингових операцій, а також перелік рекомендацій спеціалістів повинні бути оформлені у вигляді «Звіту про проведення маркетингових досліджень», який має містити відповідні розділи:

- мета і предмет договору, котрі містять аналіз чільних характеристик й оцінку можливостей розвитку потужностей м'ясокомбінату, здійснення фінансово-економічного розрахунку, а також пояснюють доцільність вкладення фінансових ресурсів у розширення підприємства;

- моніторинг конкуренції між виробниками м'ясо-ковбасних виробів на роздрібному й оптовому ринках реалізації та оцінка відповідного рівня такої конкуренції;

- першорядні тенденції розвитку ринку м'ясопереробної продукції, аналіз руху змін цін, асортименту м'ясо-ковбасних виробів;

- політика ціноутворення;

- список потенційних покупців і чисельних показників (місткість ринку) планова нової реалізації продукції;

- динаміку й оцінку експорту й імпорту м'ясопереробної продукції та їх вплив на ринок ковбасних виробів;

- аналіз ризиків фінансового плану, оцінку ефективності проекту;

– перспективний розрахунок рентабельності м'ясокомбінату, часові межі окупності проекту;

– умовиводи із проведеного дослідження.

Вважаємо за доцільне, при формуванні плану рекламних заходів управлінському персоналу ТзОВ «Зірка» слід вказувати маркетингове спрямування в облікових документах, що відображають такі витрати на збут. До прикладу, у документах щодо відпуску матеріальних цінностей (прайс-листи, блокноти, ручки, агітки тощо) доцільно вказувати «подія маркетингового спрямування». При цьому слід додатково складати кошториси проведення маркетингових заходів із конкретним переліком затрат, які матимуть ідентифікацію збутових. По закінченню подій маркетингового характеру варто згенерувати звіт, який дозволить порівняти фактичні затрати з плановими (кошторисними) даними. Наведені нами первинні документи сприятимуть ідентифікації маркетингових затрат, шляхом виокремлення їх із загального переліку збутових витрат і, як результат, забезпечить можливість відображати суми таких витрат окремо на рахунках обліку.

Методику відображення розмежованих витрат на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут» ми описали у попередньому розділі. Тільки зазначимо, що сьогодні значна частина науковців намагаються видозмінити назву цього рахунка. На нашу думку, враховуючи практику діяльності ТзОВ «Зірка» та інших м'ясокомбінатів, особливо малих та середніх, то такої потреби немає. А от ввести у практику існуючий рахунок за запропонованими нами субрахунками матиме актуальність і доречність.

Аналітичний облік витрат процесу збуту слід вести за кожною окремою статтею затрат. Ми вважаємо, що така деталізація посприє оперативному аналізу понесених збутових витрат й дозволить керівникам м'ясокомбінатів приймати своєчасні та ефективні рішення. Щоб полегшити обробку аналітичної інформацію про збутові витрати, ми пропонуємо застосовувати відомість аналітичного обліку за певної форми (табл.3.3).

Пропонована форма відомості аналітичного обліку збутових витрат для
ТзОВ «Зірка» (логістична компонента)

Стаття логістичних витрат	Планові витрати		Фактичні витрати		Відхилення фактичних витрат від планових
	Частка, (%)	Сума, (грн.)	Частка, (%)	Сума, (грн.)	
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>
Витрати на оплату праці працівникам відділу збуту, які займаються управлінням логістичними потоками (з відрахуваннями на соціальні заходи)	19,45	2200	16,61	2342	142
Витрати на відрядження	13,26	1500	16,54	2332	832
Витрати на юридичні послуги	1,75	200	1,65	233	33
Витрати на документообіг	2,64	300	1,91	269	-31
Поштові, телефонні та витрати на електронні комунікації	0,05	50	0,08	19	-31
Витрати на оформлення замовлень від покупців	2,21	250	1,60	225	-25
Витрати на підготовку рекламаций	1,31	150	1,13	159	9
Витрати на перевірку документів	0,88	100	0,78	109	9
Витрати на збір та обробку інформації щодо збуту	3,08	350	2,49	351	1
Представницькі витрати	4,41	500	5,62	792	292
Витрати на оформлення договірних відносин з покупцями	0,88	100	0,65	91	-9
Витрати на організацію логістичних потоків	5,74	650	5,36	755	105
Компенсаційні витрати за договірними зобов'язаннями	-	-	1,45	204	204
Втрати від дефіциту продукції	-	-	5,95	838	838
Витрати на пакування продукції	17,65	2000	14,60	2058	58
Витрати на перевірку якості м'ясо-ковбасної продукції	0,88	100	0,70	98	-2
Витрати на логістичні послуги інших організацій	26,52	3000	21,53	3035	35
Витрати, що пов'язані зі штрафами, пенєю		-	1,35	190	190
Усього витрат	100	11300	100	14100	2800

Джерело: Сформовано автором на основі даних ТзОВ «Зірка»

Розрахунок нами здійснено на основі даних ТзОВ «Зірка» за 2020 рік. Така пропонована форма аналітичної відомості збутових витрат, які мають логістичне спрямування, допоможе керівникам м'ясопереробного підприємства отримати вчасно необхідну інформацію, спрогнозувати можливі резерви для скорочення

певного виду витрат. За розрахунковими даними спостерігаємо, що найбільша частка у логістичній складові збутових витрат припадає саме оплати праці робітникам, витрати на відрядження, витрати на пакування м'ясо-ковбасних виробів, а також витрати на логістичні послуги інших підприємств. Останні пояснюються тим, що ТзОВ «Зірка» не усім торговим мережам постачає свої вироби, а звертається до посередників.

Таким чином, запропонована форма аналітичної відомості сприятиме забезпеченню керівників ТзОВ «Зірка» накопиченою обліковою інформацією ще до завершення звітного періоду, що дозволить їм приймати оперативні своєчасні управлінські рішення, пов'язані із оптимізацією збутової діяльності та зменшення самих збутових витрат. Це, у свою чергу, унеможливить виникнення непродуктивних витрат м'ясокомбінату через вчасно проявлену реакцією на форс-мажорні фінансово-господарські ситуації.

Висновок до розділу 3

Зусилля управлінської діяльності м'ясопереробних підприємств, у тому числі ТзОВ «Зірка», повинні спрямовуватися й на підвищення ефективності усього процесу збуту, оскільки саме у цій сфері добре проявляються результати маркетингових та логістичних дій щодо підвищення прибутковості. Забезпечення удосконалення процесу збуту здійснюється через застосування відповідних механізмів, способів й методів підвищення ефективності збуту, а також оптимізації витрат понесених в результаті цієї дії діяльності м'ясопереробного підприємства. Удосконалення організації системи управління процесом збуту залежить також і від каналів розподілу, і від обсягів діяльності торговельних посередників, асортименту виробів тощо. Вибір конкретних засобів підвищення ефективності процесу збуту залежить в першу чергу від обраних цілей м'ясокомбінатом, які можна узагальнити у групи: пропозиція ціни (застосування пільгових талонів, купонів, які надають право на знижку, реалізація

за зниженими цінами); пропозиція в натуральній формі (зразки товару, премії); активна пропозиція (конкурси покупців).

ТзОВ «Зірка» слід краще організувати власну службу збут (маркетингу й логістики), яка повинна направити звої зусилля на оцінку маркетингових можливостей м'ясокомбінату і пропонувати рекомендації щодо удосконалення діяльності по просуванню конкретних м'ясо-ковбасних виробів на ринку. Продуктивним важелем підвищення ефективності управління процесу збуту буде впровадження розглянутої у роботі моделі організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики), що сприятиме раціональному залученню у процесу виробництва м'ясо-ковбасних виробів відповідних інформаційні, грошових та матеріальних потоків. Єдиною проблемою впровадження даної моделі є підвищення кваліфікації персоналу м'ясокомбінату.

У роботі показане двоєдине позиціонування процесу збуту м'ясопереробної продукції як маркетингової та логістичної компоненти, що має на меті розмежування збутових витрат на маркетингові та логістичні відповідно. Детально розглянуті первинні документи, які розрізі даних компонент дозволять чітко формувати відповідну інформацію у слугуватимуть основою оперативного документального забезпечення обліку маркетингових та логістичних збутових витрат. Отриману відповідну інформацію у розрізі в подальшому слід акумулювати у запропонованій нами відомості аналітичного обліку збутових витрат окремо за кожною з компонент – логістичною та маркетинговою. Такі додаткові дії дозволять провести детальний структурний та динамічний аналіз понесених ТзОВ «Зірка» витрат, оцінити відхилення логістичних витрат від запланованих показників. Результати таких дій стануть підґрунтям для керівників щодо прийняття ними оперативних рішень з оптимізації процесу збуту м'ясо-ковбасної продукції.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Сучасний науковий світ приділяє великої уваги тлумаченню терміну «збут» у своїх працях, що розкриває його сутність з безлічі різних поглядів, видів, підходів, зокрема, як сукупність заходів щодо продажу та реалізації готової продукції чи послуг, як процес руху товару, як процес взаємодії між споживачем (клієнтом) і продавцем, як інструмент маркетингової чи логістичної діяльності. І кожен підхід без сумніву відображає відповідну сукупність певних операцій, пов'язаних зі збутом продукції. У розділі подано детальне дослідження поняттям «збут», «реалізація», «продаж», «збутова діяльність», доведено їх відмінні риси з позиції господарської діяльності виробничого підприємства. Аналіз наукової літератури дозволив нам визначити, що поняття «процес збуту» та «збутова діяльність» є більш ширшими тотожними поняттями ніж інші. Нами доведено, що процес він включає в себе процес реалізації готової продукції, а останній безпосередньо її продаж. Під поняттям «процес збуту» ми розуміємо підсистему усієї господарської діяльності (постачання-виробництва-реалізації), які відображає цілісний комплекс відповідних операцій, пов'язаних із забезпечення пошуку майбутнього покупця, укладання вигідних договорів (поставок), здійснення відповідних дій щодо доукомплектації, пакування, сортування, перевезення тощо готової продукції та її передача покупцю (клієнту), а також після продажний супровід і усе це здійснюється з метою отримання відповідних економічних вигод – підприємницького прибутку. Нами доведено, що збутова діяльність займає чільне місце у діяльності виробничого підприємства, вона має свою мету, цілі, предмет, об'єкт та суб'єкт, а також описано вплив зовнішніх та внутрішніх чинників на ефективне ведення.

2. Досліджуючи механізм організації процесу збуту ми зрозуміли важливість системного використання маркетингового-логістичних функцій. Вважаємо за доречне, при організації процесу збуту на підприємстві врахувати ряд принципів, основними серед яких є принципи плановості, економічності, синергізму, соціальної відповідальності, системності та комплексності,

ефективності та стратегічної гнучкості, – що допоможе адаптувати збутову діяльність підприємства до сучасних вимог ринку, забезпечить її успішність виконання. Здійснювати організацію збутової діяльності слід з метою виявлення оптимальних напрямів та засобів, які потрібні для досягнення більшої ефективності безпосереднього продажу продукції. Це в результаті дозволить здійснити обґрунтований вибір відповідних організаційних цілей, форм, засобів і методів здійснення збутових операцій та дій, направлених на досягнення запланованих кінцевих результатів усієї діяльності підприємства. Розробка системи збуту виробничого підприємства зобов'язана базуватись на конкретних результатах аналізу специфіки діяльності підприємства, його асортиментної (товарної) політики, виявлення особливостей попиту на ринку, а також на існуючих недоліках і перевагах наявної системи збуту. Такий аналіз слід проводити не тільки за кількісними показниками, але й за якісними, як от: задоволеність і прихильність покупців, рівень обслуговування, правильність вибору сегментів ринку, результативність комунікаційної політики, результативність роботи збутового персоналу тощо. При цьому систему збуту підприємства доречно орієнтувати на: одержання підприємницького прибутку в звітному періоді чи забезпечення гарантій його одержання в майбутньому; якнайбільше задоволення платоспроможного попиту покупців; довготривалу ринкову стійкість виробничого підприємства, конкурентоспроможність його продукції; створення позитивного іміджу на ринку.

3. Механізм обліку процесу збуту в першу чергу залежить від чітко сформованої мети обліку, завдань та принципів. Основу методології відображення збутових операцій зі збуту продукції в бухгалтерському обліку регулює П(С)БО 16 «Витрати», адже такі операції проявляють через призму витрат підприємства, а сема «збутових витрат». Цим документом чутко регламентовано чітку сукупність затрат, які слід вважати витратами на збут та які способи їх облікування. З точки зору оподаткування, то витрати на збут підпадають визначенню та характеристиці, яка представлена у Податковому Кодексі України, оскільки не правильно визначена категорії витрат, а також не

вірно встановлена її оцінка призведе до викривлення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства, що як наслідок вплине його оподаткування.

4. В ході господарської діяльності ТзОВ «Зірка» здійснює виробництво м'ясо-ковбасної продукції, яка повинна повністю задовольняти потреби замовників за укладеними договорами та відповідності встановленим вимогам щодо її якості. Готова м'ясо-ковбасна продукція повинна забезпечувати отримання економічних вигід у вигляді отриманих грошових коштів та їх еквівалентів в майбутньому, після її реалізації, а тому технологічні особливості її виробництва мають прямий вплив на побутову обліку й оподаткування на підприємстві. До таких особливостей відноситься по-перше, що продукція має нетривалий термін споживання, а як наслідок короткий термін реалізації; по-друге, організація збутової діяльності ТзОВ «Зірка» здійснюється без складського зберігання виробів, призначених для продажу, тобто їх відвантажують у торговельні точки одразу з виробничого цеху. Такі умови вимагають посиленої компетентності від працівників, що займаються плануванням обсягів та асортименту виробництва ковбасної продукції. У зв'язку з цим, ми пропонуємо підприємству виокремити маркетингові та логістичні операції із загальної виробничої діяльності й відповідно відображати облік витрат за ними відокремлено не порушуючи вимог чинного законодавства.

5. Чинна практика обліку та оподаткування збутових операцій Товариством з обмеженою відповідальністю «Зірка» здійснюється операючись на досвід, компетентність працівників, а також на врахування технологічних особливостей діяльності підприємства. Проте під час дослідженням нами виявлено, що теперішній рівень організації первинного обліку ТзОВ «Зірка» на всіх етапах процесу збуту м'ясо-ковбасної продукції не в повній мірі відповідає установам бухгалтерського обліку щодо забезпечення повноти та істинності інформації. З метою поліпшення похибок в організації первинного обліку на м'ясопереробному підприємстві радимо підвищити рівень організації контролю втрат у момент їх виникнення та усунення в процесі збуту м'ясопереробної продукції за напрямками:

– на стадії повернення з торговельної мережі ТзОВ «Зірка» м'ясо-ковбасної продукції, яку не вдалося реалізувати, ввести запропоновані в роботі додаткові аналітичні документи, які міститимуть інформацію щодо причин та винуватців повернутої м'ясо-ковбасної продукції;

– на стадії зберігання м'ясопереробної продукції в холодильних установках варто нотувати в обліку всі події, пов'язані з відхиленнями від норм природного убутку, та виявляти причини і встановлювати винуватців їх виникнення, і відображати такі витрати так, як рекомендуються П(С)БО 16 «Витрати» на відповідному рахунку 93 «Витрати на збут» за пропонованими нами субрахунками;

– на етапі збуту продукції доцільно скорочувати понаднормативні запаси матеріалів, сировини, виготовленої продукції; оптимізувати діючі маршрути транспортування м'ясо-ковбасних виробів, які реалізуються, в роздрібну торговельну мережу, а також за іншими каналами збуту; запобігання механічних пошкоджень.

6. Використання у практиці підприємства ТзОВ «Зірка» документу «Журналу реєстрації господарських операцій» сприяє посиленню контролю обліку збуту готової продукції. А переведення низки облікових операцій щодо відображення збутових операцій з продажу м'ясо-ковбасних виробів з ручного в автоматизований режим дуже полегшить контроль господарських процесів за умов зросту обсягів інформації.

Удосконалення обліку збуту м'ясо-ковбасних виробів буде можливим за умов розмежування збутових витрат, що виникають у процесі постачання виготовленої продукції до клієнта-покупця, на витрати маркетингові, які здійснюються через затрачання часу на вивчення і стимулюванням потреб споживачів, пошук відповідної інформації про сучасні ринки збуту, та витрати логістичні, і відповідно в обліку їх відображати у розрізі. Також доречним буде ТзОВ «Зірка» під час розрахунків із споживачами використовувати попередню оплату за продукцію при безготівкових розрахунках. Тобто м'ясокомбінату слід

використовувати більш деталізований облік збутових операцій, що дозволить посилити контроль за додатковими грошовими надходженнями.

7. Зусилля управлінської діяльності м'ясопереробних підприємств, у тому числі ТзОВ «Зірка», повинні спрямовуватися й на підвищення ефективності усього процесу збуту, оскільки саме у цій сфері добре проявляються результати маркетингових та логістичних дій щодо підвищення прибутковості. Потребує сучасності є пристосування збутової мережі до вимог клієнтів (споживачів), бо в такому разі м'ясокомбінати матимуть більше шансів втриматися на ринку і подолати своїх конкурентів. Сам процес збуту м'ясо-ковбасних виробів являє собою ланцюжок, який об'єднує м'ясокомбінати-виробники із покупцями з допомогою проміжних ланок: торгових посередників, збувальників, ініціаторів споживання. Забезпечення удосконалення процесу збуту здійснюється через застосування відповідних механізмів, способів й методів підвищення ефективної збуту, а також оптимізації витрат понесених в результаті цієї долі діяльності м'ясопереробного підприємства. Удосконалення організації системи управління процесом збуту залежить також і від каналів розподілу, і від обсягів діяльності торговельних посередників, асортименту виробів тощо. Вибір конкретних засобів підвищення ефективності процесу збуту залежить в першу чергу від обраних цілей м'ясокомбінатом, які можна узагальнити у групи: пропозиція ціни (застосування пільгових талонів, купонів, які надають право на знижку, реалізація за зниженими цінами); пропозиція в натуральній формі (зразки товару, премії); активна пропозиція (конкурси покупців, лотереї).

ТзОВ «Зірка» слід краще організувати власну службу збут (маркетингу й логістики), яка повинна направити свої зусилля на оцінку маркетингових можливостей м'ясокомбінату і пропонувати рекомендації щодо удосконалення діяльності по просуванню конкретних м'ясо-ковбасних виробів на ринку. Продуктивним важелем підвищення ефективності управління процесу збуту буде впровадження розглянутої у роботі моделі організаційної структури управління відділом збуту (маркетингу й логістики), що сприятиме раціональному залученню у процесу виробництва м'ясо-ковбасних виробів

відповідних інформаційні, грошових та матеріальних потоків. Єдиною проблемою впровадження даної моделі є підвищення кваліфікації персоналу м'ясокомбінату

8. У роботі показане двоєдине позиціонування процесу збуту м'ясопереробної продукції як маркетингової та логістичної компоненти, що має на меті розмежування збутових витрат на маркетингові та логістичні відповідно. Детально розглянуті первинні документи, які розрізі даних компонент дозволять чітко формувати відповідну інформацію у слугуватимуть основою оперативного документального забезпечення обліку маркетингових та логістичних збутових витрат. Отриману відповідну інформацію у розрізі в подальшому слід акумулювати у запропонованій нами відомості аналітичного обліку збутових витрат окремо за кожною з компонент – логістичною та маркетинговою. Такі додаткові дії дозволять провести детальний структурний та динамічний аналіз понесених ТзОВ «Зірка» витрат, оцінити відхилення логістичних витрат від запланованих показників. Результати таких дій стануть підґрунтям для керівників щодо прийняття ними оперативних рішень з оптимізації процесу збуту м'ясо-ковбасної продукції.