

ОСОБЛИВОСТІ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Анотація. У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти обліку витрат підприємства на маркетингову діяльність. З'ясовано, що маркетингові витрати спрямовані на дослідження ринку, його кон'юнктури, вивчення зміни попиту на товарну продукцію. Витрати на збут мають обмежений характер і спрямовуються переважно на задоволення потреб споживачів шляхом реалізації продукції. Охарактеризовано нормативно-правове регулювання структури витрат на збут у бухгалтерському обліку. Розглянуто конструкцію рахунку 93 «Витрати на збут» і запропоновано рахунки аналітичного обліку. Досліджено особливості методів обліку витрат на збут. Розглянуто документальне оформлення обліку витрат на збут. Надано пропозиції щодо удосконалення обліку витрат на маркетинг.

Ключові слова: витрати на збут, витрати на маркетинг, організація обліку, обліковий процес, облікова номенклатура.

Zasadnyi Bohdan, Bashkin Ihor

Taras Shevchenko National University of Kyiv

FEATURES AND WAYS FOR IMPROVING ACCOUNTING OF COSTS FOR MARKETING ACTIVITIES

Summary. The article describes theoretical and practical aspects of accounting of enterprise costs for marketing activity. The views of different scientists regarding the reflection of marketing costs in accounting have been researched. The components of the accounting and analytical support for managing of marketing costs have been characterized. In the framework of the current legislative requirements is no clear classification of marketing costs, which makes impossible to take into account the centers of their occurrence (separate structural subdivisions) and the sector specifics of activity of the particular enterprise. It is found out that marketing costs are directed on the market research, its conjuncture, studying of changes in demand for commodity products. The costs of sales are limited and are directed mainly to meet the needs of consumers by means of sales of products. Their size and structure are determined by market conditions, specifics of commodity products, consumer requests, strategic goals of the enterprise. The purpose of accounting of sales activities is the information support of management of income and costs; the formation of financial results; the assessment of expediency and effectiveness of the measures of sales policy; the possibility of planning the optimal cost of their implementation; control of sales operations. The legal regulation of the structure of sales costs in accounting has been described. The structure of the account 93 «Sales expenses» has been considered and analytical accounts have been offered. The list of marketing costs based on a functional approach to their management has been proposed. The peculiarities of accounting methods of sales costs have been investigated. Documentary registration of sales costs has been considered. The proposals of improving the accounting of indirect sales costs have been given.

Keywords: sales costs, marketing costs, organization of accounting, accounting process, accounting nomenclature.

Постановка проблеми. В умовах інтеграції до європейського товариства актуалізуються питання збуту продукції. Збутова діяльність є вагомим показником посилення позиціонування підприємства на ринку, а також необхідною умовою підвищення обсягів реалізації та поліпшення збуту. На ефективність виробництва, конкурентоспроможність продукції, рівень задоволення попиту споживачів все більше впливає становище щодо цін та якості продукції, напрямів її транспортування, комунікативні здібності партнерів тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Різні аспекти обліку збуту продукції досліджувались у працях вітчизняних та зарубіжних учених. Найбільш глибоко проблеми бухгалтерського обліку витрат на збут висвітлено в працях таких вітчизняних учених, як А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, М.В. Кужельний, О.В. Пальчук, В.Г. Линник, В.М. Пархоменко, В.В. Сопко, В.Я. Савченко, В.А. Дерій, Т.О. Мулик, Н.М. Гудзенко [6], Н.М. Нечай, О.В. Пальчук [7], О.А. Шевчук [9] та ін., а також зарубіж-

них учених: Д. Блейка, Б. Нідлз, Я.В. Соколова, Е.С. Хендерксена та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Насьогодні досліджень стосовно обліку витрат на збут продукції є небагато. Дотепер не сформульована єдина позиція щодо суті понять «витрати на збут» та «витрати на маркетинг». Серед проблем, які потребують удосконалення обліку витрат на збут є питання групування витрат на збут та організації їх обліку. Спостерігається неузгодженість нормативно-правових документів, є мало дослідженими, спірними та потребують серйозного вдосконалення організація та методика обліку витрат на зберігання та транспортування продукції тощо. Вищесказане і визначило актуальність цього дослідження.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є виокремлення особливостей, проблемних аспектів організації обліку витрат на збут підприємства та обґрунтування напрямів їх удосконалення.

Виклад основного матеріалу. Питання прозорості та доречності економічної інформації

про витрати від операційної діяльності підприємств, що формуються у системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, не є повністю вирішеними, що негативно впливає на становлення підприємства на ринку. Тому реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні потребують упровадження нових і вдосконалення наявних інструментів для відображення їх в обліку.

Методологічні основи формування інформації про витрати на збут в бухгалтерському обліку регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», а в торгівлі склад витрат на збут пропонується Методичними рекомендаціями по формуванню складу витрат і порядку їх планування, які затверджені наказом Міністерства економіки та по питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 року. В кожному з цих нормативних документів витрати на збут згруповані за іншими статтями. У Методичних рекомендаціях перелік витрат, що входять до складу витрат на збут, значно розширений ніж в П(С)БО 16 «Витрати» [3].

Аналітичний облік збуту повинен забезпечувати можливість аналізу отриманих даних від реалізації продукції і вибір найкращого із наявних та можливих методів продажу.

Існують різні точки зору щодо назви рахунку 93 «Витрати на збут». Існують пропозиції на рахунок того, щоб рахунок 93 доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням на ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати». На нашу думку, комерційну діяльність можна ототожнювати з оперативною діяльністю підприємства, оскільки зазначений вид діяльності охоплює всі витрати операційної діяльності, пов'язані з придбанням і продажем продукції (товарів, робіт, послуг).

Гудзенко Н.М. запропонувала перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», передбачивши для обліку витрат на збут субрахунок 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати»). З метою формування оперативних аналітичних даних про процес і результати збутової діяльності розроблено «Відомість обліку витрат збутової діяльності» та «Відомість обліку збуту за каналами» [6, с. 15].

На нашу думку, слушною є пропозиція О.В. Пальчук та Н.М. Нечай щодо внесення змін до Плану рахунків і виділення окремого рахунку для обліку маркетингових витрат. Враховуючи те, що маркетингові та збутові витрати досить схожі, доцільно їх відображати на рахунок 93 «Витрати на збут», але погоджуємося, що доцільніше вказаний рахунок перейменувати на «Маркетингові і збутові витрати» і ввести до нього два субрахунки: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут». У розрізі цих субрахунків вони пропонують виділяти субрахунки другого порядку за визначеними підвидами маркетингової та збутової діяльності [7, с. 384].

На нашу думку, в аналітичному обліку у складі витрат на збут необхідно виділити статтю: «Витрати на організацію прийомів презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків то-

варів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) у рекламних цілях», що дасть можливість здійснювати контроль за правильністю їх включення до складу валових витрат.

Отже, метою зведення даних витрат до мінімуму непродуктивних витрат облік доречно вести у кількох розрізах. Для вдосконалення чинного плану рахунків, враховуючи розглянуті пропозиції різних авторів і результати власних досліджень, пропонуємо перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг». При цьому облік витрат на збут доцільно вести в розрізі субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». Запропоновані субрахунки та відповідний склад витрат в обліку можна використовувати у практичній діяльності обліковців на вітчизняних підприємствах різних галузей економіки.

Основною класифікаційною властивістю методів обліку витрат на збут, на наш погляд, є об'єкти обліку витрат на збут, які слід поділяти на аналітичні та госпрозрахункові позиції. Так, Л.К. Сук наводить таку класифікацію методів обліку витрат на збут (табл. 1).

Засоби розрахунку собівартості продукції об'єднуються із методами обліку витрат на збут. Проте, використовуючи відмінні способи, можна отримати неоднаковий розмір собівартості відповідного виду продукції, хоч загальна сума витрат тут залишається незмінною. Отже, вибір визначених методів калькулювання залежить від інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Шевчук О.А. визначає такі методи калькулювання собівартості продукції, як метод послідовного підсумування витрат на збут; метод прямого нагромадження витрат на збут. Суть першого методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумування витрат (в тому числі витрат на збут), які враховують на окремих аналітичних рахунках. За прямого методу нагромадження витрат собівартість продукції визначають за усіма витратами, які обліковуються на одному аналітичному рахунку [9, с. 49].

Документами під час відображення витрат на збут на підприємстві можуть слугувати: накладна, рахунок, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати підприємств оформляється довідкою бухгалтерії. Аналітичний облік витрат на збут здійснюється за статтями витрат та за економічними елементами. Якщо облік витрат на збут ведеться за центрами витрат, тоді можуть складатися регістри в розрізі структурних підрозділів, пов'язаних із збутом продукції.

Для обліку витрат на збут використовують Журнал-ордер № 5 В с.-г. Цей журнал-ордер призначений для відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) з кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». Передбачено також використання Звіту № 5.9 с.-г. про витрати на збут [2; 4].

Методи обліку витрат

Методи обліку витрат на збут		
Ознака класифікації	Групи витрат	Характеристика
1. За складом об'єктів обліку витрат на збут	аналітичні позиції	види продукції, технологічні процеси, окремі замовлення
	госпрозрахункові позиції	структурні підрозділи, центри відповідальності
2. За ступенем деталізації витрат на збут	елементи витрат	
	статті витрат	
3. За повнотою включення витрат на збут	повні витрати	
	обмежені витрати	
4. За величиною включення витрат на збут	реальні витрати	
	середні витрати	
	нормативні витрати	
5. За оперативністю і рівнем контролю за витратами на збут	нормативний метод	
	ненормативний метод	
6. За способом оцінки готової реалізованої продукції	за фактичною вартістю	
	за нормативною вартістю	
	за справедливою вартістю	
7. За відображенням витрат на збут в системі рахунків	інтегрований метод	
	автономний метод	

Джерело: розроблено авторами за даними [8]

Інформацію про витрати підприємства, в тому числі про збут, Міністерством фінансів України пропонується також узагальнювати в відомості 6.1.-п «аналітичного обліку витрат». В цьому реєстрі витрати на збут групуються в залежності від їх можливості включення в валові витрати і ця інформація в подальшому може бути використана при заповненні декларації про прибуток.

Для виключення дублювання однакової інформації в різних облікових реєстрах (журнали 5 та відомості 6.1.-п) можна рекомендувати узагальнення інформації про витрати підприємства в розрізі статей здійснювати тільки в відомості 6.1.-п, де значно розширений перелік витрат. Підсумкові дані по кожному рахунку, на яких узагальнюються дані про витрати, слід далі перенести в журнал 5.

Таким чином журнал 5 стає більш наочним, виключається дублювання облікових даних та з'являється можливість зближення бухгалтерського та податкового обліку витрат підприємства. Враховуючи те, що по окремим статтям

витрат на збут встановлені граничні розміри їх включення в валові витрати, то для визначення цих сум потрібні додаткові розрахунки в залежності від бази їх обчислювання.

Висновки і пропозиції. В умовах ринкової економіки процес збуту продукції посідає особливе місце в діяльності кожного підприємства, адже насамперед від того, як здійснюється цей процес, залежить його фінансовий результат. Рекомендовано відокремлювати в обліку витрати на маркетинг і витрати на збут шляхом уточнення статей аналітичного обліку цих витрат в окремо розроблених реєстрах з урахуванням специфіки підприємства. Це допоможе уникнути труднощів та ускладнення при організації бухгалтерського обліку витрат підприємства. Необхідно передбачити в наказі «Про облікову політику підприємства» розділ витрати на збут, де необхідно врахувати інформацію з визнання та класифікації витрат, графік документообігу та форми внутрішніх документів витрат.

Список літератури:

1. Податковий Кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 27.02.2019).
2. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : затв. наказом М-ва фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00> (дата звернення: 28.02.2019).
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 01.03.2019).
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом М-ва фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 02.03.2019).
5. Безверхий К.В. Облік і контроль непрямих витрат: управлінський аспект: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». Київ, 2011. 20 с.
6. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Нац. аграр. ун-т. Київ, 2006. 25 с.
7. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат // Наукові праці державного технічного університету : збірник наукових праць. 2004. Вип. 5, ч. II. С. 378–387.
8. Сук Л.К., Сук П.Л. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / за ред. Л.К. Сук. Київ : Знання, 2005. 471 с.
9. Шевчук О.А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Терноп. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2012. 197 с.

10. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства. *Маркетинг в Україні*. 2014. № 5. С. 24–28.

References:

1. Podatkoviy Kodeks Ukrainy: vid 02.12.2010 r. № 2755-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (data zvernennia: 27.02.2019).
2. Metodichni rekomendatsii po zastosuvanniu rehistriv bukhhalterskoho obliku : zatv. nakazom M-va finansiv Ukrainy vid 29.12.2000 r. № 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00> (data zvernennia: 28.02.2019).
3. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty» : zatv. nakazom M-va finansiv Ukrainy vid 31.12.1999 № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (data zvernennia: 01.03.2019).
4. Instruksiiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zoboviazan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii : zatv. nakazom M-va finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (data zvernennia: 02.03.2019).
5. Bezverkhyi K.V. Oblik i kontrol nepriamykh vytrat: upravlinskyi aspekt: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 / Derzh. vyshch. navch. zakl. «Kyiv. nats. ekon. un-t im. V. Hetmana». Kyiv, 2011. 20 s.
6. Hudzenko N.M. Oblik i kontrol zbutu v operatsiinii diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv: avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 / Nats. ahrar. un-t. Kyiv, 2006. 25 s.
7. Palchuk O.V., Nechai N.M. Oblik marketynhovykh ta zbutovykh vytrat // Naukovi pratsi derzhavnoho tekhnichnoho universytetu : zbirnyk naukovykh prats. 2004. Vyp. 5, ch. II. S. 378–387.
8. Suk L.K., Suk P.L. Bukhhalterskyi oblik : navch. posib. / za red. L.K. Suk. Kyiv : Znannia, 2005. 471 s.
9. Shevchuk O.A. Oblik i audyt vytrat na zbut produktsii v pidpriemstvakh tsukrovoi promyslovosti: dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 / Ternop. nats. ekon. un-t. Ternopil, 2012. 197 s.
10. Shymanska A. Klasyfikatsiia vytrat na zbut promysloвого pidpriemstva. *Marketynh v Ukraini*. 2014. № 5. С. 24–28.