

## Горлова Л.М., Муравська В.В. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗБУТ

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Реалізацію продукції завершується процес кругообігу обігових коштів підприємства і створюється можливість поновити виробничий процес, використовуючи виручку від реалізації продукції для придбання нових виробничих запасів, для виплати заробітної плати працівникам, розрахунків з постачальниками, бюджетом за податками, органами пенсійного і соціального страхування, банками по кредитах та інших платежів.

З метою управління процесом реалізації важливе значення має контроль за складом витрат на збут продукції. Особливо це стосується витрат за якими Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» встановлені обмеження при включенні їх у валові витрати. Це в першу чергу стосується витрат на проведення передпродажних та рекламних заходів, на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції.

У багатьох публікаціях які присвячені реформі бухгалтерського обліку в Україні особливу увагу приділяють різним аспектам бухгалтерського та управлінського обліку і, звичайно, нюансом застосування національних стандартів. У той же час, проблема впливу здійснюваної реформи на процес збуту готової продукції, робіт та послуг залишається за полем діяльності аналітиків. Недостатньо уваги приділяється складу та обліку витрат на збут.

**Аналіз досліджень і публікацій останніх років.** Аналіз нормативних актів, що регулюють склад та порядок ведення обліку витрат на збут свідчить про те, що вони по різному підходять до питань складу витрат на збут, організації їх аналітичного обліку. Особливо це стосується витрат по яким встановлені обмеження при включенні їх у валові витрати. У зв'язку з цим в економічній літературі питання організації обліку витрат на збут є предметом досліджень. Так, цьому питанню присвячені роботи Пальчук О.В., Нечай Н.М., Сопко В.В., Нашкерської І.В.

**Невирішена частина загальної проблеми.** З аналізу проведених досліджень зрозуміло, що серед проблем, які потребують удосконалення обліку витрат на збут є питання групування витрат на збут та організації їх обліку.

**Метою даної статті** є аналіз діючих нормативних документів в Україні відносно складу і обліку витрат на збут, розгляд рекомендацій окремих авторів за даними питаннями і визначення основних напрямків можливого удосконалення обліку витрат на збут.

**Вклад основного матеріалу дослідження.** Методологічні основи формування інформації про витрати на збут в бухгалтерському обліку регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та методичними рекомендаціями щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом № 47 Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 року. 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 питанням 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 Положенні (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

В разі організації обліку витрат на збут слід урахувувати те, що значна більшість цих витрат згідно Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» має обмеження по порядку їх включення в валові витрати. Так, п. 5.4.3. статті 5 витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції можуть бути віднесені до складу валових витрат не більш 10 відсотків від совокупної вартості товарів, що були продані та по яким не минув строк гарантійного обслуговування. Таким чином, для відображення витрат на гарантійний ремонт потрібна додаткова інформація яку може забезпечити тільки аналітичний облік цих витрат в окремому реєстрі або листі-розшифровки, в якому знайдуть відображення відомості про фактичні витрати, совокупну вартість товарів які були продані, інформація про товари по яким не минув строк гарантійного обслуговування. Облік бракованих товарів, які повернуті покупцями, а також облік покупців які одержали таку заміну та послуги по ремонту (обслуговуванню), повинно здійснюватися згідно порядку, що був створен центральним податковим органом. Це дає можливість окремо контролювати дані витрати та правильно включати їх до складу валових витрат.

Що стосується витрат на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів, то Методичними рекомендаціями № 47 розділ 13 запропоновано їх урахувувати у складі витрат на збут. Разом з тим, у цьому ж розділі рекомендації пропонується урахувувати ці витрати і у складі адміністративних витрат. В П(С)БО 16 «Витрати» дані витрати не згадуються. Нам здається, що вони мають безпосереднє відношення до витрат на рекламу і повинні урахувуватися у складі витрат на збут. При організації обліку цих витрат слід враховувати особливості їх віднесення до валових витрат. Так п. 5.4.4. статті 5 Закону по прибутку дозволено до валових витрат включити суму таких витрат у розмірі не більше двох відсотків оподаткованого прибутку платника за попередній звітний (податковий) рік. Тому, на наш погляд, 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 товарів або безоплатне надання

послуг (виконання робіт) у рекламних цілях”, що дасть можливість здійснювати контроль за правильністю їх включення до складу валових витрат.

На наш погляд, перелік статей витрат на збут, що рекомендовані даними нормативними документами не відповідають цілям провідних методів управління витратами, зокрема контролю витрат на збут.

До числа найбільш провідних методів побудови системи ефективного управління належить, так званий процесний підхід до управління [6]. Суттю останнього є виділення в організації мережу процесів та управління цими процесами для досягнення максимальної ефективності діяльності організації. Слід визначити, що процесний підхід регламентований стандартом ISO 9001:2000 [6].

В практиці підприємств побільшений процес “реалізація продукції” підрозділяється на наступні процеси: розробка каналів збуту, просування продукції на ринок, зокрема реклама, зберігання готової продукції, упакування, транспортування, страхування, післяпродажне обслуговування тощо.

Аналітичний облік витрат процесу збуту доцільно здійснювати по наступній номенклатурі статей:

1. Витрати на управління процесом збуту:
  - заробітна плата апарата відділу збуту;
  - відрахування на соціальні заходи;
  - відрядження пов'язані зі збутом продукції (робіт, послуг);
  - витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних заходів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів відділу;
  - витрати на проведення передпродажних та рекламних заходів і дослідження ринку стосовно товарів (робіт, послуг) які продаються підприємством;
  - інші витрати.
2. Витрати на зберігання готової продукції:
  - заробітна плата складських робітників;
  - відрахування на соціальні заходи;
  - витрати на утримання складу готової продукції, інших необоротних активів складу та їх ремонт;
  - втрати та порча готової продукції;
  - інші витрати.
3. Витрати на упакування готової продукції, її транспортування, перевалку та страхування:
  - витрати на тару та упакування виробів;
  - витрати на транспортування продукції, завантаження, розвантаження, в тому числі послуги інших цехів та сторонніх організацій;
  - інші витрати.
4. Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування продукції або гарантійні зміни проданих товарів, якщо на підприємстві не створювався резервний фонд.
5. Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) у рекламних цілях.
6. Податки та збори, встановлені законодавством України.
7. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Групування витрат по визначених статтях забезпечить зближення бухгалтерського та управлінського обліку, що надасть можливості посилити функцію контролю витрат підприємства і прийняття управлінських рішень.

Для синтетичного обліку витрат на збут Планом рахунків бухгалтерського обліку виділено активний рахунок 93 “Витрати на збут”. Субрахунки на даному рахунку не передбачені. Останнім часом в економічній літературі пропонується ввести субрахунки для угруповання витрат на збут. Так, Михайлевич С. пропонує для спрощення накопичення інформації про витрати на придбання та зберігання запасів ураховувати її на субрахунок 931 “Витрати на придбання запасів” [8, с.21]. Таким чином, слід об'єднати витрати на придбання запасів і витрати на збут. При цьому розглядає їх склад і облік на прикладі торгівельного підприємства. Хлипальська В. пропонує на субрахунок 932 обліковувати транспортно-заготівельні витрати по запасам, що надійшли, в тому разі якщо вони незначні [10, с.40]. Але витрати на придбання та витрати на збут пов'язані з різними господарськими процесами і відповідальність за ці витрати несуть різні підрозділи підприємства. Витрати на придбання запасів включаються до їх первісної вартості, а витрати на збут – до витрат поточного періоду. Крім того, слід ураховувати, що П(С)БО 9 “Запаси” для обліку транспортно-заготівельних витрат при придбанні запасів пропонується рахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати”. Таким чином, на рахунку 93 “Витрати на збут” повинні ураховуватися тільки витрати на збут.

Заслуговує уваги пропозиція Пальчук О.В. та Нечай Н.М. з приводу внесення в діючий План рахунків окремих рахунок для обліку маркетингових витрат. З огляду на повну спорідненість маркетингово-збутових витрат, а також, щоб не порушувати структури діючого Плану рахунків, доцільно, на їх погляд, використовувати рахунок 93 “Витрати на збут” відповідно перейменувавши його на “Маркетингові і збутові витрати” і ввести до нього два субрахунки: 931 “Маркетингові витрати” та 932 “Витрати на збут” [9, с. 384]. В розрізі цих субрахунків вони пропонують виділяти субрахунки другого порядку за визначеними під видами маркетингової та збутової діяльності.

Однак поширення кількості субрахунків не вирішує проблему обліку і контролю окремих витрат на збут продукції.

Аналітичний та синтетичний облік витрат на збут Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку передбачено вести в журналах 5 або 5А. Однак, у цих журналах для обліку витрат на збут виділено тільки п'ять рядків, що не дозволяє групувати витрати за статтями, що пропонуються. Отже необхідно попередньо узагальнювати ці витрати у окремій відомості, де їх співставляти з витратами за кошторисом та інформацію про фактичні витрати накопичувати з початку року. Це дозволить у подальшому контролювати їх фактичне витрачання, виявляти відхилення від кошторису і, по можливості, групувати їх за причинами та винуватцями. Окрім того, інформація про фактичні витрати на збут з початку року може бути використана при складанні звіту про фінансові результати.

Інформацію про витрати підприємства, в тому числі про збут, Міністерством фінансів України пропонується також узагальнювати в відомості 6.1.-п "аналітичного обліку витрат" [ 5 ]. В цьому регістрі витрати на збут заново 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 регістрах (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 розширен перелік витрат. А якщо в цій відомості відображати ще інформацію про витрати за кошторисом, то це дасть можливість підприємству, проводити аналіз витрат, виявляти резерви їх зниження. Ітогові 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. Ураховуючи 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.** На підставі проведених досліджень з питання обліку витрат на збут можна зробити наступні висновки:

- для розширення наочності розрахунків з покупцями та можливості проведення аналізу інформації про відвантаженої продукцію, доходи за вільними та звичайними цінами, потрібно переглянути регістри які призначені для обліку розрахунків з покупцями;
- з ціллю посилення контролю витрат на збут слід проводити групування їх по процесам управління збуту;
- ураховуючи те, що більша частина витрат на збут має обмеження по порядку їх включення до валових витрат, при організації аналітичного обліку необхідно виділяти окремими статтями в межах норм і вище норм, регістр повинен бути таким за формою, щоб інформацію можливо накопичувати за звітними періодами і використовувати як в бухгалтерському, так і в податковому обліку.

Таким чином, у статті отримані нові результати, що мають як теоретичне і практичне значення.

**Перспективи подальших розробок.** Подальші дослідження розвитку бухгалтерського обліку необхідно здійснювати у напрямку вимог сучасних методів управління для досягнення максимальної ефективності діяльності підприємства.

#### Джерела та література

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств " від 22.05.1997, №283/97-ВР.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999, №138.
3. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности. Приказ Государственного комитета промышленной политики Украины от 2 февраля 2001, №47.
4. Методические рекомендации по формированию состава расходов и порядка их планирования в торговой деятельности Приказ Министерства экономики и по вопросам европейской интеграции Украины от 22.05.2002 – №145.
5. Методичні рекомендації по складанню регістрів бухгалтерського обліку податкових різниць, валових доходів та валових витрат. Наказ Міністерства фінансів України від 29.01.2007, №45.
6. Державний стандарт України: ДСТУ ISO 9001 – 2001.
7. Елиферов В.Г., Репин В.В. "Бизнес-процессы: регламентация и управление: Учебник – М.: ИНФРА-М, 2004. – 319 с. (Учебники для программы МВА).
8. Михалевич С. Проблемы бухгалтерского учета транспортно-заготовительных расходов и пути их решения, журнал // Бухгалтерский учет и аудит. – №3 – 2006. – С. 20-22.
9. Пальчук О.В., Нечай Н.М. "Облік маркетингових та збутових витрат", Наукові праці державного технічного університету/ Збірник наукових праць. – Випуск 5. – Частина II. – Кіровоград, 2004.
10. Хлипальская В. Влияние затрат на приобретение и хранение запасов на взаимосвязь (затраты-продажа-прибыль) //Бухгалтерский учет и аудит. – №12. – 2004. – С. 37-43.