

УДК 657.42

**Гавриловський О.С.**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри міжнародного обліку і аудиту  
Київського національного економічного університету імені Вадима Гетьмана

## СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА ЗБУТ, РЕКЛАМУ Й МАРКЕТИНГ

У статті досліджено сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг. Здійснено загальний аналіз проблем витрат на збут і визначені шляхи їх удосконалення в умовах функціонування інформаційних систем і міжнародного досвіду обліку витрат. Проаналізовано основні підходи до поділу прямих і непрямих витрат. Непрямі витрати займають питому вагу в сумі витрат підприємства, що й потребує оптимальних методик їх обліку.

**Ключові слова:** витрати на збут, система обліку, операційна діяльність, елементи витрат, виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на рекламу.

### **Гавриловский А.С. СОВРЕМЕННЫЕ ПОДХОДЫ К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ УЧЕТА НЕПРЯМИХ РАСХОДОВ НА СБЫТ, РЕКЛАМУ И МАРКЕТИНГ**

В статье исследованы современные подходы к совершенствованию учета непрямих расходов на сбыт, рекламу и маркетинг. Осуществлен общий анализ проблем расходов на сбыт и определены пути их совершенствования в условиях функционирования информационных систем и международного опыта учета затрат. Проанализированы основные подходы к разделению прямых и непрямих затрат. Непрямые расходы занимают удельный вес в сумме затрат предприятия, и требуют оптимальных методик их учета.

**Ключевые слова:** затраты на сбыт, система учета, операционная деятельность, элементы затрат, производственные расходы, административные расходы, расходы на рекламу.

### **Gavrylovskyy A.S. NEW APPROACHES TO IMPROVING ACCOUNTING INDIRECT COSTS OF MARKETING, ADVERTISING AND MARKETING**

This article explores current approaches to improving the accounting of indirect costs of sales, advertising and marketing. An overall analysis of the problems of cost of sales and the ways of their improvement in terms of information systems and international experience in cost accounting. The main approaches to the separation of direct and indirect costs. Indirect costs occupy a percentage of the amount of expenses, which requires optimal methods of accounting.

**Keywords:** cost of sales, accounting system, operational activity, elements of costs, production costs, administrative costs, advertising costs.

**Постановка проблеми.** Перехід до ринкових відносин в економіці України ставить по-новому і розширює можливості діяльності підприємства, як основної її ланки.

Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру. У діяльності будь-якого підприємства виникають витрати, пов'язані з організацією та управлінням, а також зі збутом. Витрати, пов'язані з утриманням управлінської служби, правильність їх визначення та обліку є достатньо важливою. Суми визначених витрат на збут будуть прямо впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Термін «невиробничі витрати» вживається лише в окремих публікаціях К.В. Безверхого: невиробничі витрати – адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [1, с. 25]; А.Ю. Козаченко: невиробничі витрати опосередковано належать до процесу виробництва й пов'язані з управлінням виробничим процесом і реалізацією продукції (робіт, послуг), які охоплюють: витрати управління, дослідження й розробку, збут продукції та інші функції бізнесу [2, с. 245]; Н.М. Нечай: невиробничі витрати є витратами операційної діяльності, котрі не входять до складу виробничої собівартості (підсистема фінансового обліку) та витрати, зумовлені виконанням певних функцій і не пов'язані безпосередньо з технологічним процесом виробництва (підсистема внутрішньогосподарського обліку), а також у статтях авторів «Економічна енциклопедія»: витрати, пов'язані з реалізацією виробленої продукції,

які зараховують до повної собівартості продукції [3, с. 207]; витрати, пов'язані з основними фондами, товарними запасами, предметами споживчого призначення, які безпосередньо не залежать від процесів виробництва [4, с. 549].

**Постановка завдання.** Постійне зростання суми та питомої ваги витрат на збут у загальній сумі витрат підприємств зумовлює необхідність пошуку оптимальних методик їх обліку, адаптованих до потреб керівництва та інших користувачів економічної інформації. А тому все вище зазначене свідчить про актуальність обраної теми.

**Виклад основного матеріалу.** Під витратами підприємства доцільно розуміти будь-які витрати, які здійснює підприємство у процесі своєї господарсько-фінансової діяльності. З точки зору процесу виробництва, ці витрати можна поділяти на виробничі й невиробничі.

До виробничих витрат належать витрати на виробництво й загальновиробничі витрати. Відповідно, решта витрат підприємства можна вважати невиробничими. Проте при такому поділі виникає проблема тісноти взаємозв'язку між невиробничими витратами й межами таких витрат за видами діяльності підприємства (витрати основної та іншої операційної діяльності, фінансової, інвестиційної та іншої діяльності). Найближче до класичного розуміння невиробничих витрат, на наш погляд, є невиробничі витрати операційної діяльності, до складу яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Проблеми обліку витрат на збут порушувались у працях Н.В. Гавришко, Н.М. Гудзенко, А.Ю. Козаченко,

О.А. Шевчука та інших вітчизняних авторів. Так, Н.В. Гавришко під збутом розуміє процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача. На думку авторки, групування витрат на збут слід здійснювати за такими статтями витрат: 1) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів; 2) витрати на пакування продукції; 3) витрати на транспортування; 4) витрати на управління збутовою діяльністю. До внутрішньої звітності із збуту вона пропонує включити таке: звіт про показники збутової діяльності; сегментний звіт про фінансові результати; звіт про заборгованість за реалізовану продукцію; контрольний звіт про відхилення від кошторису збутових витрат. Н.М. Гудзенко вважає, що збут – це завершальна стадія кругообігу капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію), спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва. Автор 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» [5, с. 8; 11, 15].

З наведеного вище можна констатувати, що низка питань, пов'язаних з трактуванням невірних витрат, витрат на збут та їх обліком залишається дискусійними й проблемними. Збут продукції, вважаємо, варто розглядати як динамічний процес руху продукції на певному її ринку, який підтверджує або не підтверджує ефективність підприємницької діяльності й відповідно засвідчує або не засвідчує конкурентоспроможність підприємства. Витрати на збут – це, за нашим переконанням, нормативні й понаднормативні продуктивні витрати, пов'язані з повним циклом забезпечення всіх процедур і вимог до збуту продукції. Витрати на збут обліковують на однойменному синтетичному рахунку 93. До цього рахунку субрахунків не передбачено, тому кожне підприємство має право самостійно обирати собі перелік субрахунків, а також аналітичних рахунків до кожного з них. Склад витрат на збут регламентується п. 19.

Існують різні точки зору щодо назви рахунку 93 «Витрати на збут». Існують пропозиції на рахунок того, щоб рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням на ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати» [6, с. 63].

Вітчизняний учений В. Ластовецький вважає, що витрати підприємств гуртової та роздрібною торгівлі й підприємств громадського харчування слід трактувати як комерційні витрати. На мою думку, комерційну діяльність можна ототожнювати з операційною діяльністю підприємства, оскільки зазначений вид діяльності охоплює всі витрати операційної діяльності, пов'язані з придбанням і продажем продукції (товарів, робіт, послуг).

Заслугою уваги думка В. Євдокимова стосовно використання систем інтегрованого обліку, а саме: «Використання інтегрованої системи на підприєм-

ствах полегшує ведення та поліпшує якість бухгалтерського обліку».

Упровадження інтегрованих інформаційних систем управління у великих суб'єктах господарювання створює основу для формального об'єднання бази даних бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, технічного й технологічного управління, прийняття рішень на вищому рівні управління.

Учені-науковці при опитуванні науковців і практикуючих аудиторів стосовно доцільності запровадження інтегрованої системи обліку та контролю зазначають, що врахування позицій вітчизняних і зарубіжних учених підкреслює позитивні наслідки інтеграції підсистем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства в єдину систему управління: 90% науковців відповіли позитивно.

Отже, 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.

Стосовно шляхів вдосконалення обліку можна виокремити такі:

- внести зміни до П(С)БО 16, які відповідали б ПКУ, а не суперечили йому; пропонуємо обліковувати екологічний податок на рахунок 93 «Витрати на збут». Оскільки, викиди в навколишнє середовище здійснюють транспортні засоби, відповідно до нарахування екологічного податку, має обліковуватись на рахунок 93 «Витрати на збут», а не на рахунок 92 «Адміністративні витрати» та 91 «Загальновиробничі витрати»;

- встановлення більш чіткого й обов'язкового покарання (штраф, позбавлення премії, запобігання й занесення догани в трудову книжку) в разі неправильного документального оформлення й невчасного відображення в реєстрах обліку витрат діяльності та в разі надання неповної й недостовірної інформації про витрати діяльності для потреб управління;

- створення багаторівневої системи облікової обробки інформації;

- покращення й удосконалення комп'ютерних систем, призначених для автоматизації облікової роботи;

- обов'язковість застосування автоматизованих систем обліку на підприємствах, з метою точності та зручності обліку.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку, зумовлені зміною способів обробки первинних облікових даних, високою швидкістю надання звітної інформації через раціональне упорядкування облікових даних. Комп'ютеризація обліку покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління, тому що обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначений фактор організації обліку, змінюючи не тільки його форму, а й технологію.

**Висновки з проведеного дослідження.** В умовах ринкової економіки процес збуту продукції посідає особливе місце в діяльності кожного підприємства, адже насамперед від того, як здійснюється цей про-

цес, залежить його фінансовий результат. Збут продукції є найважливішою, хоч і завершальною стадією кругообігу капіталу. Без ефективного збуту продукції немає перспектив на закупівлю підприємством запасів, виробництво, вкладання інвестицій. Витрати на збут продукції належать до витрат, що входять до повної собівартості продукції, передбаченої для збуту (реалізації). Питома вага витрат на збут у структурі повної собівартості реалізованої продукції коливається від 1% до 5% (залежно від виду продукції, місця, домовленостей та умов її збуту). Витрати на збут продукції підприємство зобов'язане постійно планувати, вчасно облікувати й аналізувати, належно контролювати, в іншому разі значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати діяльності підприємства-виробника.

Отже, удосконалення процесу обліку адміністративних витрат і витрат на збут є досить не легким завданням, оскільки існує досить багато суперечностей і неточностей у законодавчій та нормативній базах.

УДК 657.37-045.45:336.73

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
2. Козаченко А.Ю. Системний підхід до формування та відображення в обліку невиробничих витрат / А.Ю. Козаченко // Економічний часопис – XX. – 2012. – № 11–12(1). – С. 90–92.
3. Економічна енциклопедія: у 3 томах / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2000. – Т. 1. – 2000. – 864 с.
4. Економічна енциклопедія: у 3 томах / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Видавничий центр «Академія», 2001. – Т. 2. – 2001. – 848 с.
5. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н.М. Гудзенко. – К., 2006. – 25 с.
6. Бухгалтерський облік, аналіз і контроль: теорія, методологія, організація : [монографія] / Відп. ред. Ф.Ф. Бут'ягєць. – Житомир, 2007. – 448 с.
7. Ластовецький В.О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В.О. Ластовецький. – Чернівці, 2008. – 156 с.

Дземішкевич І.О.

аспірант

Університету банківської справи  
Національного банку України

### УПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ КРЕДИТНИХ СПІЛОК ЯК ІНДИКАТОРА ЇХ СОЦІАЛЬНОЇ ОРІЄНТОВАНOSTI

У статті розкрито перспективи розвитку звітності кредитних спілок. Зазначено зміни у методиці складання звітності при переході на МСФЗ. Обґрунтовано переваги впровадження інтегрованої звітності з метою якіснішого розкриття інформації про діяльність фінансової установи.

**Ключові слова:** кредитна спілка, інтегрована звітність, МСФЗ, фінансовий звіт, нефінансова інформація.

#### Дземішкевич И.А. ВНЕДРЕНИЕ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ КРЕДИТНЫХ СОЮЗОВ В КАЧЕСТВЕ ИНДИКАТОРА ИХ СОЦИАЛЬНОЙ ОРИЕНТИРОВАННОСТИ

В статье раскрыты перспективы развития отчетности кредитных союзов. Отмечено изменения в методике составления отчетности при переходе на МСФО. Обоснованы преимущества внедрения интегрированной отчетности с целью качественного раскрытия информации о деятельности финансового учреждения.

**Ключевые слова:** кредитный союз, интегрированная отчетность, МСФО, финансовый отчет, нефинансовая информация.

#### Dzemishkevych I.O. IMPLEMENTATION INTEGRATED REPORTING OF CREDIT UNIONS AS AN INDICATOR OF THEIR SOCIAL ORIENTATION

In the article disclosed the prospects of development of reporting credit unions. Described changes in the method of preparation reporting during the implementing of IFRS. Defined the advantage of implementing integrated reporting to qualitative disclosures information about the activities of financial institutions.

**Keywords:** credit union, integrated reporting, IFRS, financial report, non-financial information.

**Постановка проблеми.** Враховуючи сучасні політичні та економічні події в Україні, вітчизняна банківська система зазнає нищівного удару, який супроводжується панікою населення та, як наслідок, має ефект «снігового шару». Фізичні особи, колишні й потенційні клієнти банків з кожним днем втрачають довіру до цих фінансових установ, але, не зважаючи на це, у них залишається незадоволеною потреба у фінансових послугах. Гідною альтернативою банкам є кредитні спілки.

Протягом останніх років кредитні спілки займалися саме відновленням довіри населення, що було

спричинено великою кількістю випадків шахрайства населення за допомогою цих установ. Питання легітимності кредитних спілок є досить актуальним, зважаючи на стереотипні уявлення серед населення, які більшою мірою викликані незнанням і нерозумінням принципів та основ діяльності цих фінансових установ. Засобом для подолання цих перешкод у комунікації та співпраці населення із кредитними спілками може слугувати інтегрована звітність. Цей прогресивний вид звітності має надавати інформацію не лише про певні фінансові показники, а й про поставлені стратегічні й соціальні цілі перед кредит-