

Сакун А.Ж.

**К.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування
Херсонський державний аграрний університет**

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПРАКТИКИ ЗБУТОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Управління збутовою діяльністю підприємства в умовах загострення конкуренції на ринках збуту, збільшення витрат, пов'язаних із реалізацією та просуванням товарів для вітчизняних виробників є одним з найважливіших завдань, від ефективності вирішення якого залежить результат діяльності цілого підприємства. Основною інформаційною базою управління збутовою діяльністю за економічним змістом і виконуваними функціями є облікова система. Вона формується на основі збору даних про здійснені операції за основними господарськими процесами, їх опрацювання та подальшого використання в комерційній діяльності підприємства.

Значний внесок у розвиток теорії та методології обліку і контролю, зокрема дослідження питань обліку збутових витрат та визначення фінансових результатів по завершенню збутового процесу; вивчення особливостей організації й удосконалення методики внутрішнього контролю збуту в операційній діяльності, зробили такі вітчизняні вчені-економісти, як: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, А.М. Герасимович, М.Я. Дем'яненко, Л.В. Нападовська, В.С. Рудницький, П.Т. Саблук, В.В. Сопко, Л.К. Сук, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, та зарубіжні дослідники: А. Бабо, П.С. Безруких, Д. Болт, К. Друрі, Дж. Еванс, Г.Я. Кіперман, В.П. Кодацький, С.С. Носова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, С.А. Стуков, А.Д. Шеремет, В. Юрген та інші.

Виробництво і збут продукції є першочерговими завданнями щодо реалізації місії промислового підприємства. Ці завдання можна розглядати як дві взаємопов'язані і взаємозалежні складові поняття «операційна діяльність». Результатом виробництва є обсяг продукції, призначеної для продажу, а результатом реалізації є обсяг продукції, яка знайшла свого споживача. Вчасна реалізація продукції споживачеві забезпечується завдяки досконалому змістові

виробничої, збутової, складської, транспортної та іншої діяльності, що в сукупності складає систему управління виробничо-збутовою діяльністю підприємства. Аналіз наукових джерел свідчить, що єдиного підходу до визначення змісту поняття «збутова діяльність» не існує. Більшість науковців відзначає, що збутова діяльність здійснюється з метою одержання максимальних прибутків через систему прогностичних, аналітичних, організаційних, маркетингових, інформаційних, контролюючих та інших заходів[1].

Збутова діяльність відображається в обліку шляхом формування кількісних показників, сукупність яких утворює інформаційну модель цієї діяльності. Тому вдосконалення системи показників збутової діяльності, які дозволяють здійснювати контроль і управління збутом, оцінку його результатів, є одним із найважливіших завдань методології бухгалтерського обліку.

Організація бухгалтерського обліку є дієвим механізмом запровадження облікової політики підприємства та основою для забезпечення ефективності управління підприємством. Механізмом її запровадження є обране підприємство, з урахуванням чинного законодавства та умов господарювання, відображення інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку і полягає в ефективному використанні її складових для забезпечення потреб різних груп користувачів.

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, що використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації.

При формуванні облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики, а також тимчасова визначеність фактів господарської діяльності. Облікова політика повинна відповідати вимогам повноти, обачності, пріоритету змісту над формою, несуперечності та раціональності.

Правильно розроблена облікова політика враховує умови та можливості ведення господарської діяльності, вона повинна

забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів господарської діяльності;

- готовність до бухгалтерського обліку втрат (витрат) та зобов'язань, ніж можливих доходів і активів, з метою недопущення створення прихованих резервів;

- відображення в бухгалтерському обліку фактів та умов господарської діяльності виходячи не тільки з їх правової форми, але й з їх економічного змісту;

- тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам по рахунках синтетичного обліку на 1-е число кожного місяця, а також показників бухгалтерської звітності даним синтетичного та аналітичного обліку;

- раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності та величини підприємства [2].

В обліковій практиці сільськогосподарських підприємств для забезпечення єдиного підходу до трактування збуту необхідно розглядати його в широкому та вузькому розумінні. З позицій виконуваних ним функцій та з урахуванням окремих елементів політики підприємства (управління, маркетингу, обліку) збут і маркетинг запропоновано розглядати як взаємозалежні категорії. Організація процесу збуту є складовою оперативно-господарської діяльності підприємства, на підвищення ефективності якої спрямовуються маркетингові зусилля. Збут більше стосується поточної діяльності, а маркетинг націлений на перспективу. Різниця в цілях організації маркетингу і збуту й методах їх досягнення вимагає розмежування маркетингової та збутової діяльності в обліковій практиці [3].

Дослідження економічної сутності збуту дозволило виділити наступні підходи до його визначення: 1) збут як система (впорядкована за структурною будовою, цілеспрямована сукупність окремих елементів в організаційній, інформаційній, технологічній та економічній єдності); 2) збут як вид операційної діяльності підприємства – форма відносин, яка включає мету, засоби, процес збуту і результат; 3) збут як вихідний пункт розвитку комерції та підприємництва – продаж

виробленого товару, який у процесі конкуренції трансформується в маркетингову діяльність [4].

Організація обліку збуту залежить від потенціалу підприємства та обраної ним збутової політики – сукупності збутових стратегій маркетингу і комплексу заходів з формування асортименту товарної продукції та ціноутворення, стимулювання збуту, укладання договорів, транспортування, та інших організаційних аспектів збуту [5]. Це спосіб здійснення збутової діяльності.

В процесі дослідження встановлено, що діяльність включає мету, засоби її досягнення, сам процес і результат. У зв'язку з цим збутовою діяльністю слід вважати комплекс заходів від планування обсягів реалізації товарної продукції залежно від мети продажу; врахування цінової політики; до пошуку каналів збуту з визначенням факторів, які забезпечують його ефективність. Метою організації обліку збутової діяльності є доставка товарної продукції та своєчасне отримання доходу у вигляді виручки, а її здійснення залежить від впливу контрольованих і неконтрольованих факторів, що зумовлюють високий рівень ризику та невизначеності ринку, а також своєчасне відображення даних операцій у первинних документах та реєстрах синтетичного обліку.

Традиційні методи обліку та контролю збутових операцій не в змозі задовольнити потреби апарату управління в релевантній інформації (стосовно вибору оптимальних та ефективних методів і прийомів стимулювання збуту, визначення видів продукції, які потребують додаткових зусиль при їх просуванні на ринку) [6]. За таких обставин ускладнюється оперативний контроль та управління збутом.

Відповідно до чинного законодавства витрати на збут звітного періоду не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на фінансові результати і мають приховану форму. На основі узагальнення результатів дослідження з даної проблеми встановлено відсутність чіткої класифікації невиробничих витрат, до яких відносять витрати збутової діяльності. Науково обґрунтована класифікація витрат є основою раціональної організації побудови обліку та сприяє ефективному здійсненню контролю і прийняттю управлінських

рішень [7]. У зв'язку з цим запропоновано класифікацію збутових витрат за такими ознаками: по відношенню до процесу збуту, для визначення фінансових результатів і комерційної собівартості, за часом здійснення, функціональністю, видами товарної продукції.

Метою ведення обліку збутової діяльності є інформаційне забезпечення управління доходами і витратами збутової діяльності; формування фінансових результатів, оцінка доцільності та ефективності передбачених збутовою політикою заходів, можливість планування оптимального розміру витрат на їх проведення, контроль збутових операцій [4]. Вона формує структуру облікової моделі, від якої залежить оцінка та аналіз ефективності збутових операцій. Тому виникає потреба у визначенні інформаційних потреб підприємства: структури, обсягу, змісту документів, періодичності представлення інформації 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].

Детальний аналіз діючої методики обліку показав, що отримати дані про збутові витрати можна завдяки перевірці первинних документів та облікових регістрів. В обліку збутовий процес розділений на частини з окремим відображенням доходу, собівартості товарної продукції та фінансових результатів збуту. У процесі дослідження з'ясовано, що маркетингові витрати спрямовані на дослідження ринку, його кон'юнктури, вивчення зміни попиту на товарну продукцію, а витрати на збут мають обмежений характер і спрямовуються переважно на задоволення потреб споживачів при реалізації продукції. Їх розмір і структура визначаються умовами ринку, специфікою товарної продукції, запитами споживачів, стратегічними цілями підприємства.

Проведені дослідження показують, що при визначенні величини затрачених ресурсів на збут товарної продукції необхідно врахувати економічну та облікову послідовність здійснюваних операцій, розрізнити бухгалтерські (явні) та економічні (явні та альтернативні) витрати. Такий поділ необхідний для обчислення потенційного прибутку по ще не реалізованих залишках товарної продукції.

За результатами дослідження в аналітичному обліку доцільно виділяти істотні сторони збутового процесу. Їх слід розглядати як окремі економічні категорії: кількість товарної та реалізованої продукції, собівартість реалізації, сума виручки та доходи, витрати збутової діяльності, прибуток і збиток. Решта понять і категорій можуть бути віднесені до об'єктів обліку за умови їх потенційної корисності для споживачів облікової інформації.

З метою формування оперативних аналітичних даних про хід і результати збутової діяльності необхідно впровадити на підприємствах Відомості обліку витрат збутової діяльності та Відомість обліку збуту за каналами [7]. Їх ведення забезпечить можливість контролю збутових витрат на основних етапах збутового процесу (від прогнозних досліджень ринку до контролю збутової діяльності), оцінки доцільності їх здійснення. Відомості можуть бути використані як форми внутрішньогосподарської звітності за збутовими операціями.

Можна також запропонувати ввести групування організацій-споживачів продукції за критерієм дотримання умов договору та платіжної дисципліни. Практичне втілення цієї пропозиції може знайти своє відображення через розробку і складання спеціальних аналітичних таблиць, які б відображали терміни оплати згідно договору і фактично здійснений розрахунок.

Коли підприємство намагається охопити всі канали збуту (великий гурт, супермаркети, ринки, роздріб), воно повинно мати дуже швидкий і достовірний зв'язок із клієнтом. Це дає змогу знати його вподобання, запити й оперативно реагувати на зміну кон'юнктури. За таких умов компанія виробляє не те, що хоче, а те, що бажає споживач.

Управлінський облік надає інформацію для здійснення

контролю і управління затратами і результатами, що виникають в процесі реалізації продукції, робіт і послуг, формованими як внутрішніми, так і зовнішніми показниками [8]. У останньому випадку він є одним із способів дослідження і прогнозування збутової діяльності.

Бухгалтерська управлінська інформація повинна забезпечувати високий рівень збутової політики і процедур контролю й управління реалізацією готової продукції, виконаних робіт і зроблених послуг. Низька якість управлінської інформації - основний її недолік - значно погіршує можливості та уміння управляти збутом [6].

Система управлінського обліку збутових операцій включає безліч різних підсистем, це і обліково-збутова політика підприємства, і порядок контролю в процесі реалізації готової продукції, робіт і послуг, і методи порівняння потреб ринку і можливостей власного виробництва. Це і є основні напрями дієвості управлінського обліку в системі збуту, що забезпечують оцінку ефективності здійснюваної збутової політики, оцінку доцільності і ефективності процедур контролю і наслідків управлінських рішень, що приймаються.

При цьому управлінський облік забезпечує вибір і послідовне проведення складових збутової політики як сукупності збутових стратегій підприємства методом узагальнення показників (отримання сукупності показників), що характеризують ефективний стан і функціонування усієї системи збутової діяльності [7].

Важливим елементом системи управлінського обліку збутової діяльності є контроль і управління затрат обертаня. При цьому об'єктом управлінського обліку збутової діяльності є затрати. Система обліку і аналізу затрат, будучи найважливішим елементом функції контролю і управління, готує інформацію для обґрунтованого їх планування і регулювання.

Забезпечення ефективності контрольних заходів у наведених центрах відповідальності залежить від правильності оформлення документів щодо ведення обліку витрат на збут на підприємствах. Первинними документами з обліку інших операційних витрат будуть такі: бухгалтерська довідка про списання собівартості реалізованих запасів, накладна на відпуск

матеріалів; акт на списання заборгованостей; відомість з обліку кредитів; акт на списання запасів; акт інвентаризаційної комісії для списання цінностей, наказ керівництва, бухгалтерська довідка; протоколи, податкові повідомлення, рішення суду, бухгалтерська довідка.

Контроль рахунку 93 “Витрати на збут” вважаємо за доцільне здійснювати з особливою уважністю. Він не лише надає інформацію про рівень та кількість витрат, а впливає на формування реалізаційної ціни та аналіз рентабельності, що використовується для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто віднесення всієї суми цих витрат на фінансовий результат, на відміну від адміністративних витрат та інших операційних витрат, без включення до собівартості реалізованої продукції, вплине на зниження собівартості готової продукції і результати збуту [9].

Тому перед суб'єктами контролю на цьому етапі перевірки стоять завдання щодо визнання порядку відображення невиробничих витрат в облікових регістрах з метою досягнення їх оптимального рівня. Цей етап системи внутрішнього контролю ставить за мету здійснення аналізу відповідності синтетичного та аналітичного обліку. Тому, на нашу думку, наступний етап внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на виробничих підприємствах доцільно визначати як аналізуючий.

Найбільш трудомістким є етап визнання обґрунтованості та правильності списання невиробничих витрат на рахунок фінансових результатів із відповідним його відображенням у фінансовій звітності. За достовірним відображенням у звітності невиробничих витрат доцільно здійснювати перевірку відповідності показників, що наведені в первинних документах при обліку цих витрат, із даними зведених документів, облікових регістрів.

Таким чином, перевірка відповідності складу номенклатурних статей із нормативно визначеними та порівняння значень первинних документів із обліковими регістрами є важливим етапом у системі внутрішнього контролю, який, на нашу думку, доцільно визначати як встановлення відповідності. За результатами перевірки

здійснюється розробка рекомендацій щодо покращення організації ведення обліку, повноти та точності первинних документів, якості первинної інформації з метою ефективного управління витратами, оптимізації рівня збутових та інших операційних витрат, обробки фінансово-господарських операцій, пов'язаних з невиробничими витратами, та впровадження цих рекомендацій у практичну діяльність.

Для підвищення дієвості контрольних заходів запропоновано в якості системних (комплексних) об'єктів контролю збуту виділяти контроль:

- структури управління збутом готової товарної продукції,
- системи планування збуту, структури товарного асортименту,
- системи збутових витрат і заходів стимулювання збуту,
- маркетингових стратегій по кожній товарній групі,
- ціноутворення на види товарної продукції,
- системи управління комерційними та внутрішньо фірмовими ризиками збуту товарної продукції.

У системі управління затратами і результатами збутової діяльності управлінський облік (контроль і аналіз як складові його частини) забезпечує послідовний функціональний цикл розробки і ухвалення управлінських рішень. При цьому як затрати, так і результати мають бути піддані оцінці в цілому і по окремих функціональних розділах: місцям виникнення затрат, центрам відповідальності, видам продукції, що реалізовується, робіт, послуг, стадіям і напрямам збутової діяльності.

Для управлінського обліку збутової діяльності важливе значення представляють способи віднесення затрат від продажів на собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг. Від правильності їх вибору і застосування залежать методи визначення результатів від реалізації. Зазвичай рівень затрат по продажах оцінюють по відхиленню їх фактичного рівня від запланованого по кошторису. Тому, найважливішим елементом системи управлінського обліку збутової діяльності на підприємстві в сучасних умовах господарювання являється процедура контролю і управління затратами і результатами, що забезпечують реалізацію продукції, робіт і послуг по центрах відповідальності і місцях їх виникнення [4]. Процедура обліку,

контролю і управління затратами і результатами збутової діяльності по центрах відповідальності повинна включати наступні основні елементи:

- визначення відповідальних працівників, що забезпечують організацію планування, обліку, контролю, оцінки і регулювання збутової діяльності;

- визначення порядку документування, відображення і узагальнення облікових даних з метою отримання систематичної інформації про операції і їх виконавців;

- розмежування збутової діяльності по об'єктах обліку і контролю;

- встановлення критеріїв оцінки конкретних операцій;

- розробка методів оцінки затрат і результатів і процедури їх контролю і управління [10].

Визначення кола осіб, відповідальних за організацію збутової діяльності в цілому і постановку робіт по плануванню, обліку, контролю, оцінці і регулюванню збуту виробленої продукції, виконаних робіт і зроблених послуг, зокрема, повинне забезпечувати кожне управлінське рішення і дію того або іншого посадовця і виконавця результатами оцінки наслідків розроблених і виконаних рішень. Реєстрація (документування) і облік управлінських рішень, що приймаються, і дій як свідцтво виконаної роботи забезпечує систему контролю результатів діяльності (дій) і взаємин певного круга працівників.

Регламентация порядку збору і відображення облікової інформації про збутову діяльність визначається цілями і завданнями узагальнення даних і отримання підсумкових показників в системі управлінського обліку на підприємстві. Так, при визначенні суми затрат по реалізації продукції, робіт і послуг затрати підрозділяють на прямі і накладні. Прямі затрати пов'язані із збутом конкретних видів і об'ємів реалізованої продукції і можуть бути віднесені на їх собівартість прямим шляхом. Накладні затрати забезпечують зміст функціональних відділів збуту і операцій, не пов'язаних з об'єктами реалізації (реклама, вивчення попиту і тому подібне). Накладні затрати неможливо точно розподілити між конкретними видами реалізованої продукції, вони розподіляються на весь об'єм

реалізації за звітний період і так далі. Завдання управлінського обліку збутової діяльності полягає в тому, щоб не лише підсумовувати затрати і дати оцінку їх впливу на кінцеві результати, але і виявити міру участі осіб, що забезпечують виконання операцій по реалізації, в зниженні затрат або їх збільшенні.

Процедура обліку, контролю, оцінки і управління рівнем затрат, що забезпечують ефективність операцій по збуту і збутовій діяльності в цілому, вимагає розмежування і узагальнення затрат по об'єктах обліку і контролю (видам продукції, що реалізовується, центрам затрат і центрам відповідальності), що припускають своєчасність оцінки і ухвалення рішень.

Система управління підприємством припускає принципову зміну функцій учасників бізнес-процесів, механізмів їх взаємодії, а так само організації матеріальних, фінансових, інформаційних та інших потоків. Це викликає необхідність клієнтоорієнтованого підходу до організації та управління виробничо-збутовою діяльністю підприємств при інтеграції положень виробничої, маркетингової та логістичної концепцій.

Застосування на підприємстві клієнтоорієнтованого підходу істотно впливає на організацію виробництва і збуту товарів. Так, за рахунок використання клієнтського підходу розширюється збутова концепція компанії: крім «ефективних продажів» приділяється увага до- і після продажного обслуговування, вибудовується єдина схема роботи з клієнтами. Особливістю клієнтоорієнтованого збуту є те, що продажі товарів і послуг пристосовуються до вимог замовників: тимчасовим, транспортним, сервісним і т.д. У зв'язку з цим на підприємстві повинна бути продумана грамотна концепція організації інформаційного забезпечення управління виробництвом та збуту. Виробнича і збутова системи є взаємодоповнюючими, визначають життєздатність, конкурентоспроможність і стійкість один одного. Їх взаємозв'язок настільки сильний і багатоаспектний, що, займаючись одним напрямком, неминуче доводиться враховувати стан іншого. Комплекс інтеграційних заходів повинен бути спрямований на синхронізацію виробничо-збутових процесів. Основне завдання управління

виробничо-збутовою діяльністю полягає в тому, щоб синхронізувати процес використання факторів виробництва, логістики та маркетингу таким чином, щоб кожен з них, виконуючи повною мірою своє функціональне призначення, одночасно сприяв підвищенню ефективності використання інших елементів і тим самим появі сукупного синергетичного ефекту [11]. Саме система інформації, що представляється бухгалтерським обліком, забезпечить досягнення поставлених завдань і обґрунтованість рішень, що приймаються.

Виділення збуту в окремий вид операційної діяльності дає можливість понесені витрати та доходи, отримані в процесі здійснення збутових операцій, розглядати як витрати і доходи збутової діяльності, тобто відокремлені об'єкти обліку, контролю та управління. Добре відлагоджена система обліку і контролю для цілей досягнення високих результатів визначає економічну політику підприємства в сучасних умовах. Тому формування управлінської структури підприємства тісним чином пов'язане з успішним освоєнням і розвитком управлінського обліку. Поєднання етапів здійснення контролю, методичних прийомів і заходів стимулювання у часовому аспекті впливатимуть на стабільне функціонування підприємства, збереження активів та їх раціональне використання, дотримання внутрішньої політики, попередження, запобігання та викриття порушень, точність бухгалтерських записів, підготовку достовірної та чіткої фінансової інформації.

Метою ведення обліку збутової діяльності є інформаційне забезпечення управління доходами і витратами збутової діяльності; формування фінансових результатів, оцінка доцільності та ефективності передбачених збутовою політикою заходів, можливість планування оптимального розміру витрат на їх проведення, контроль збутових операцій.

Список використаних джерел:

1. Сакун А. Ж. Системний підхід до організації та управління виробничо-збутовою діяльністю підприємств промисловості / А. Ж. Сакун, І. П. Пантюк // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. — 2017. — № 2 (38). — С. 55–59.

2. Білоусова І.А. Облікова політика в Україні: теоретичні засади формування та практика застосування: монографія / Білоусова І.А., Барановська Т.В.. - Житомир: ЖДТУ, 2003. – 258 с.

3. Безруких П.С. и др. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, А.Н. Комисаров – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.

4. Власова І.О. Методологічні аспекти обліку збуту / І.О.Власова // Вісник Національного технічного університету “ХПІ”. Збірник наукових праць. Тематичний випуск “Дослідження і оптимізація економічних процесів “Оптимум 2006” 23’ 2006”.– Харків: НТУ “ХПІ”, 2006. – С. 123-126.

5. Гудзенко Н.М. Роль обліку збуту для забезпечення контролю процесу реалізації / Н.М. Гудзенко // Науковий вісник НАУ. – 2009. – Вип. 56. – С. 263-266.

6. Коваль І.А. Збутова діяльність як об’єкт управлінського обліку / І.А. Коваль // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спец. вип.: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 374-377.

7. Корнієнко Ю. Ю., Тищенко В. І. Концепція управлінського обліку витрат збутової діяльності підприємства // Вісник Східноукр. націон. ун-ту ім. В. Даля – 2010. - № 11 (153). – С. 65–70.

8. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: Монографія. / Карпенко О.В. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005.– 341 с.

9.Сақун А.Ж. Значення бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні збутової діяльності // Таврійський науковий вісник: Зб. наук. пр. – Херсон: Херсонський державний аграрний університет. - 2011.- Вип.75. - С.353-359.

10. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.

11. Хрупович С.Є. Економічне оцінювання та управління збутовою діяльністю підприємств : дис.. канд.. екон. наук : 08.06.01 / С.Є. Хрупович. – Львів, 2005. – 202 с.