

1.1. Удосконалення синтетичного та аналітичного обліку витрат на збут

Під час реалізації товарів виникають витрати, безпосередньо пов'язані з самою реалізацією: оплата праці продавців, вантажників, транспортні роботи, амортизація основних засобів (торгового обладнання, торгових приміщень, касових апаратів), опалення, освітлення торгових приміщень та ін. Всі вони відносяться до витрат на збут, облік яких ведеться на активному рахунку 93 «Витрати на збут». По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг), по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 93 «Витрати на збут» обліковують та накопичують витрати, пов'язані з реалізацією.

Аналітичний облік витрат на збут в ТОВ «Преображенське» ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Кореспонденція рахунків по рахунку 93 «Витрати на збут» ТОВ «Преображенське» наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Господарські операції по рахунку 93 «Витрати на збут»

Дата	Вид операції, номер документа	Назва аналітичного рахунка		Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	Дт	Кт	
15.03.2020	Надходження товарів і послуг ПЗ000000114 від 15.03.2012 Послуги	Госп. д-сть витрати на збут транспортні послуги	ТОВ "Зіньківський елеватор" Надходження товарів і послуг ПЗ000000114 від 15.03.2012	93	631	52,87
06.07.2020	Списання товарів ПЗ000000479 від 06.07.2012 Списані ТМЦ	Госп. д-сть АТП дизпаливо	Опод. ПДВ Дизпаливо Надходження товарів і послуг ПЗ000000161 від 17.04.2012 склад ПММ	93	203	198 505,87
23.07.2020	Надходження товарів і послуг ПЗ000000439 від 23.07.2012 Послуги	Госп. д-сть ТОВ "Кононівський елеватор" збереження продукції	ТОВ "Кононівський елеватор" Надходження товарів і послуг ПЗ000000439 від 23.07.2012	93	631	220 286,55
24.07.2020	Надходження товарів і послуг ПЗ000000573 від 24.07.2012 Послуги	Госп. д-сть ПРАТ "Запорізьке ХПП" послуги елеватора	ПРАТ "Запорізьке ХПП" Основний договір Надходження товарів і послуг ПЗ000000573 від 24.07.2012	93	631	227 948,12
15.08.2020	Списання товарів ПЗ000000646 від 15.08.2012 Списані ТМЦ	Госп. д-сть ПРАТ "Запорізьке ХПП" дизпаливо	Опод. ПДВ Дизпаливо Надходження товарів і послуг ПЗ000000162 від 19.04.2012 склад ПММ	93	203	231 301,16
11.09.2020	Списання товарів ПЗ000000778 від 11.09.2012 Списані ТМЦ	Госп. д-сть ПРАТ "Запорізьке ХПП" транспортні послуги	Опод. ПДВ Дизпаливо Надходження товарів і послуг ПЗ000000529 від 10.08.2012 склад ПММ	93	203	241 937,20
31.10.2020	Списання товарів ПЗ000001021 від 31.10.2012 Списані ТМЦ	Госп. д-сть ТОВ СП "Нібулон" Затрати по ПММ	Опод. ПДВ Дизпаливо Надходження товарів і послуг ПЗ000000570 від 30.08.2012 склад ПММ	93	203	256 749,98

Загальна методика обліку витрат на збут за елементами аналогічна методиці обліку витрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати.

У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість прямого або непрямого віднесення витрат на відповідний вид продукції. Непрямі витрати поділяються між окремими видами продукції.

Дані з реєстрів аналітичного обліку переносять до журналів-ордерів, звідки, наприкінці місяця, підсумкові дані переносять до головної книги, в якій підраховують обороти по дебету і кредиту кожного рахунка.

Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, взаємної перевірки зроблених записів по окремих рахунках і складання звітнього балансу. У зв'язку із тим, що витрати на збут впливають на фінансовий результат, доцільно проводити розподіл цих витрат між окремими видами проданої продукції поза фінансовим обліком. У цьому випадку витрати можуть щомісячно розподілятися наступним чином [25, с. 145]:

- а) витрати загального характеру – між видами реалізованої продукції пропорційно до її виробничої собівартості;
- б) транспортні витрати (якщо їх питома вага є значною) – за видами реалізованої продукції, їх просто списують наприкінці місяця.

У результаті дослідження встановлено, що діюча модель обліку знижує аналітичність показника собівартості, ускладнює процес ціноутворення. Слід передбачити можливість відокремленого обліку прямих і непрямих витрат маркетингової та збутової діяльності з метою коригування собівартості реалізації на суму прямих збутових витрат.

Відображення на рахунку 90 тільки виробничої собівартості товарної продукції автоматично призупиняє спостереження за господарським процесом на стадії виробництва і не дозволяє повною мірою відобразити

збутову діяльність, яка передбачає здійснення додаткових заходів щодо просування товару на ринок і, як наслідок, обов'язкові додаткові витрати.

Виходячи з цього заслуговує на увагу підхід щодо зміни назви і призначення рахунка 90 із «Собівартість реалізації» на «Комерційна собівартість». Це дасть можливість вдосконалити методику обліку витрат збутової діяльності, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації» та 93 «Витрати на збут» [12, с. 216].

Результати дослідження вказують на необхідність поглиблення аналітичного обліку збуту для вдосконалення системи управління та контролю збутової діяльності. Аналітичний облік повинен забезпечувати можливість аналізу отриманих від реалізації доходів і вибір найкращого із наявних та можливих напрямів продажу. При цьому кількість, якість і результативність аналітичної інформації залежатиме від реальності представлення господарських процесів, у ході здійснення яких забезпечується отримання доходів і визначення фінансових результатів.

При вивченні особливостей організації аналітичного обліку з'ясовано, що збутова діяльність, забезпечуючи можливість отримання фінансових результатів, знаходиться на межі зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства. Решта господарських процесів (постачання, виробництво) істотно залежать від збутової політики (ринків збуту).

Для розмежування зовнішнього та внутрішнього середовища з метою підвищення аналітичності обліку уточнено схему взаємозв'язків між господарськими процесами з урахуванням впливу на них ринків збуту (рис.1).

Місце збутової діяльності в середовищі функціонування господарських формувань через систему аналітичного обліку вимагає розмежування облікових даних для внутрішніх та зовнішніх користувачів (у першу чергу для складання звітності) та посилення внутрішньогосподарського контролю збутового процесу. Для цього запропоновано організувати аналітичний облік доходів і витрат окремо за напрямами, регіонами продажу, ринковими

сегментами.

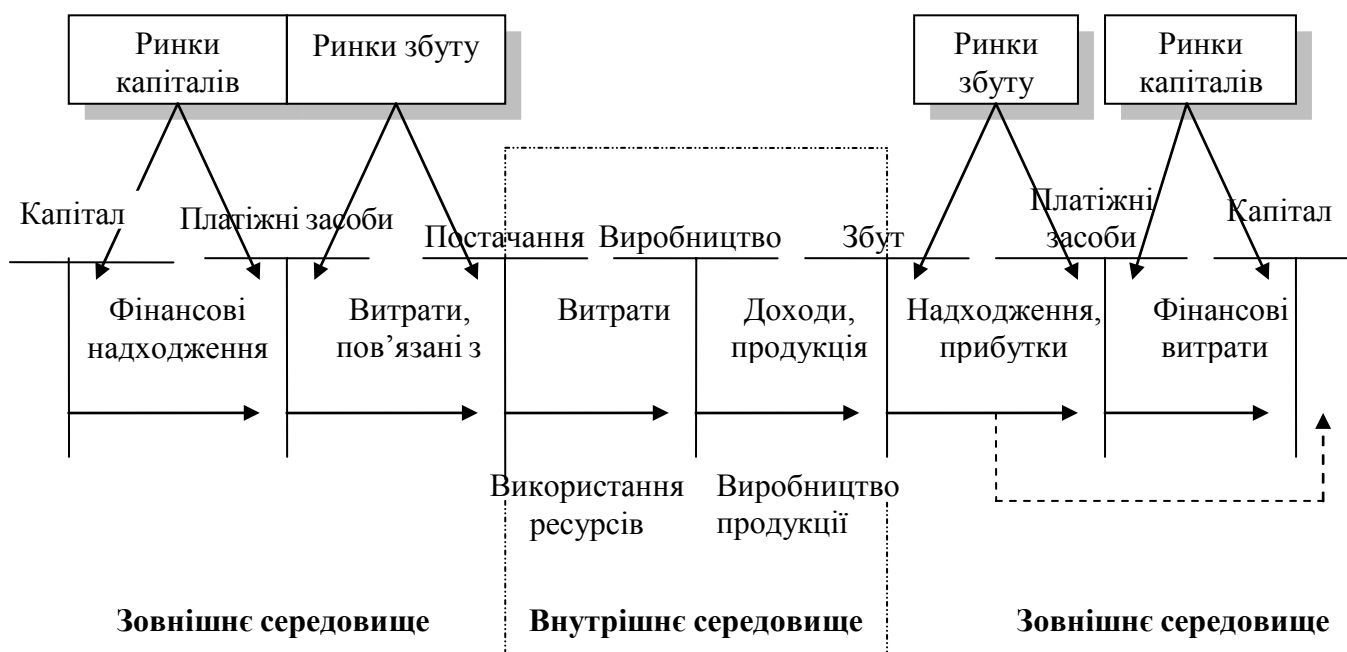


Рис. 1. Схема взаємозв'язків між господарськими процесами з урахуванням впливу ринків збуту [3, с. 121]

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.

Критеріями аналітичної деталізації облікових даних для визначення фінансових результатів збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств, можуть бути: спрямованість інформаційних потоків (зовнішні, внутрішні); об'єкти аналітики (підприємство в цілому, відділи (цехи, бригади), види товарної продукції); часова періодизація (за певний період, на поточну дату); вартісні категорії.

Така практика дозволить організувати дієву систему управлінського обліку та внутрішньої звітності на підприємстві, суттєво підвищити якісний

рівень внутрішнього контролю.

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

Література до розділу 1.2:

1. Бахарєва Я. В. Теоретичні засади аналізу маркетингових витрат у підприємствах АПК / Я. В. Бахарєва // Економіка АПК. – 2011. № 1. С. 120-122.
2. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : [підручник] / А.Г. Загородній; 3-тє вид., доп. і переробл. - Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2012. - 340 с.
3. Левицька С. О. Звітність підприємств : навч. посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / С. О. Левицька. - Рівне : НУВГП, 2009. - 213 с.