

## КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА ЗБУТ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

**АННА ШИМАНСЬКА**

*здобувач кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»*

***Анотація.** Стаття присвячена з'ясуванню сучасних підходів до класифікації витрат на збут промислового підприємства, розглянуто їх сутність та місце в системі бухгалтерського обліку. Дано критичний аналіз основних проблем та перспектив. Зокрема, запропоновано використовувати розгорнуту класифікацію витрат на збут промислового підприємства, що включає основні витрати на збут, додаткові витрати на збут, а також витрати на маркетинг; синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут» авторка пропонує доповнити субрахунками відповідно до статей витрат пункту 19 П(С)БО 16 «Витрати»; а також замінити елемент даного пункту «витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетинг)» на «витрати на маркетинг» з метою уникнення плутанини під час розмежування витрат на збут та витрат на маркетинг. Коротко визначено мету, джерела та напрямки класифікації витрат на збут промислового підприємства.*

***Ключові слова.** витрати промислового підприємства, збут, класифікація витрат, витрати на збут, витрати на маркетинг.*

***Аннотація.** Статья посвящена выяснению современных подходов к классификации затрат на сбыт промышленного предприятия, рассмотрены их сущность затрат и место в системе бухгалтерского учета. Дано критический анализ основных проблем и перспектив. В частности, предложено использовать развернутую классификацию расходов на сбыт промышленного предприятия, включает основные расходы на сбыт, дополнительные расходы на сбыт, а также расходы на маркетинг; синтетический счет 93 «Расходы на сбыт» автор предлагает дополнить субсчетами согласно статьям расходов пункта 19 П(С)БУ 16 «Расходы»; а также заменить элемент данного пункта «расходы на рекламу, исследование рынка (маркетинг)» на «расходы на маркетинг» во избежание путаницы при разграничении расходов на сбыт и расходов на маркетинг. Коротко определены цели, источники и направления классификации затрат на сбыт промышленного предприятия.*

***Ключевые слова:** расходы промышленного предприятия, сбыт, классификация затрат, расходы на сбыт, расходы на маркетинг.*

### **Актуальність теми**

Процес збуту продукції займає особливе місце в діяльності кожного підприємства, промислового зокрема. Витрати на збут продукції потребують постійного планування, своєчасного обліку, контро-

лю, а також аналізу, а цей процес може бути реалізованим лише у випадку чіткої класифікації та розмежування їх елементів. В іншому випадку певна їх частина може бути непродуктивною і негативно впливатиме на фінансовий результат діяльності підприємства.

**Мета статті:** дослідження теоретико-методологічних аспектів класифікації витрат на збут та розробка практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.

### Огляд літературних джерел

Проблеми класифікації та структуризації витрат на збут є предметом дискусії науковців. Велика кількість наукових публікацій та досліджень присвячені саме цій тематиці. Значний внесок у розвиток теорії і методології класифікації витрат на збут зробили українські та зарубіжні вчені: Т. В. Артеменко, К. В. Безверхий, Д. Ю. Богатова, Н. В. Гавришко, Р. А. Горячева, Н. М. Гудзенко, О. В. Іваненко, А. Ю. Козаченко, О. Є. Колісниченко, М. В. Кужельний, В. Г. Лінник, В. П. Лукіна, Р. А. Лобанова, Ю. В. Огерчук, О. Б. Островська, О. А. Шевчук.

Віддаючи належне науковим напрацюванням вчених, слід відзначити, що окремі питання класифікації витрат на збут носять переважно теоретичний характер і потребують подальшого наукового дослідження та уточнення. Зокрема, не знайшли відображення проблеми класифікації витрат на збут саме промислового підприємства.

### Виклад основного матеріалу

В ринкових умовах господарювання головним завданням підприємства є формування конкурентоспроможної організаційної структури як елементу системи управління збутовою діяльністю, що змогла б забезпечити ефективність збутової діяльності.

Відмітимо, що класифікація витрат на збут має займати одне з важливих місць у бухгалтерському обліку та забезпечувати підприємство не лише даними про витрати на збут (реалізацію) продукції

(товарів, робіт, послуг), а й дає можливість проводити аналіз даної інформації, планувати об'єми реалізації, встановлювати оптимальний рівень цін, кон'юнктуру окремих ринків збуту, очікуваний прибуток від збуту та інші.

Загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності встановлені П(С)БО 16 «Витрати» [6].

Згідно з даним стандартом, витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Питання класифікації витрат також регламентуються ст. 138 Податкового кодексу України [5].

Як вважає Гудзенко Н.М., витрати визнаються в обліку, коли існує ймовірність зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних із зменшенням активів або зі збільшенням зобов'язань, що може бути достовірно визначено [4, с. 164].

На нашу думку, витрати на збут – витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Оскільки, такі витрати призводять до зменшення активів (шляхом забезпечення управління збутом, складування продукції, затарювання та її транспортування тощо). Ці витрати не формують собі вартості виробленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток.

Класифікувати витрати на збут можна по-різному: наприклад, за їх функціональними підвидами, за статтями витрат чи за способом віднесення на об'єкт калькулювання. Зокрема, Н. В. Гавришко пропонує здійснювати класифікацію

витрат на збут за наступними статтями витрат [2, с. 7]:

- а) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів;
- б) витрати на пакування продукції;
- в) витрати на транспортування;
- г) витрати на управління збутовою діяльністю.

Проте, ми вважаємо, що така класифікація не може бути універсальною для будь-якого промислового підприємства, є досить звуженою та не може враховувати усі його особливості.

У пункті 19 П(С)БО 16 «Витрати» подано склад витрат на збут, включаючи витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, а саме:

- 1) витрати пакувальних матеріалів для затарювання товарів на складах готової продукції;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 7) витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- 8) витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- 9) витрат на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

10) витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

11) витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства;

12) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Вважаємо, що підприємству варто сформулювати і відповідну кількість субрахунків до синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут».

Проте, пункт 19 П(С)БО 16 «Витрати» не містить чіткого розмежування витрат на збут та витрат на маркетинг. Він визначає збутові витрати як «витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції, в той час, коли визначення «витрат на маркетинг» взагалі відсутнє [6].

Витрати на маркетинг подаються лише частково як елемент витрат на збут, а саме витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетинг). Вважаємо, що доцільно було б замінити цей елемент на «витрати на маркетинг», який включав би в себе витрати на маркетингові дослідження, витрати на розроблення та впровадження, витрати на формування попиту та стимулювання збуту, інші витрати на маркетинг.

Відсутність окремого елемента «витрати на маркетинг» у складі витрат на збут не надає можливості оцінити ефективність маркетингу, як напрямку діяльності підприємства; вплив витрат на маркетинг на обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), на кінцевий фінансовий результат.

Пропонуємо наступну класифікацію витрат на збут промислового підприємства, що включає чисті витрати на збут, додаткові витрати на збут, а також витрати на маркетинг (таблиця 1).

Таблиця 1

Структура витрат на збут

Елемент витрат на збут	Вид витрат	Склад витрат
Основні витрати на збут	витрати на управління збутом	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заробітна плата з відповідними відрахуваннями працівників відділу збуту;</li> <li>- утримання (амортизація та ремонт) основних засобів і нематеріальних активів відділу збуту;</li> <li>- інші витрати (витрати на зв'язок, відрахування, послуги сторонніх організацій тощо).</li> </ul>
Додаткові витрати на збут	витрати на складування продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заробітна плата з відповідними відрахуваннями складського персоналу;</li> <li>- утримання (амортизація та ремонт) основних засобів і нематеріальних активів складу;</li> <li>- інші витрати (страхування продукції підприємства, послуги сторонніх організацій тощо).</li> </ul>
	витрати на затарювання та упаковку продукції	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заробітна плата з відповідними відрахуваннями працівників із затарювання;</li> <li>- утримання (амортизація та ремонт) основних засобів і нематеріальних активів відповідного цеху;</li> <li>- інші витрати (витрати на виготовлення тари чи на її придбання, витрати на пакувальні матеріали тощо).</li> </ul>
	витрати на транспортування	<ul style="list-style-type: none"> <li>- заробітна плата з відповідними відрахуваннями водіїв та вантажників;</li> <li>- утримання (амортизація та ремонт) основних засобів і нематеріальних активів транспортних засобів та вантажно-розвантажувального обладнання;</li> <li>- інші витрати (витрати паливно-мастильні матеріали, послуги сторонніх організацій, митні платежі тощо).</li> </ul>
Витрати на маркетинг	витрати на організацію та проведення маркетингових досліджень	<ul style="list-style-type: none"> <li>- дослідження вторинної інформації (кабінетні дослідження: дослідження самої продукції, внутрішнього середовища підприємства, ціноутворення);</li> <li>- дослідження первинної інформації (польові дослідження: вивчення споживачів, вивчення ринків збуту, дослідження конкурентів, дослідження у сфері ціноутворення); послуги сторонніх організацій (пошта, зв'язок, комп'ютерні мережі, друкарні тощо), оплата праці та соціальні відрахування інтерв'юєрів, відрахування;</li> <li>- інші витрати на маркетингові дослідження (амортизація та утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, витрати на канцелярські засоби, оплата праці керівників відділів та відрахування, відповідна кадрова підготовка та перепідготовка).</li> </ul>
	витрати на розроблення та випровадження нового модифікованого продукту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- проєктні та кошторисні роботи (розроблення технологічної та проєктної документації, створення дослідного зразка, випробування);</li> <li>- патентування, ліцензування, державна реєстрація;</li> <li>- підготовка й освоєння випуску нового чи модифікованого продукту;</li> <li>- пробний маркетинг і комерційна реалізація.</li> </ul>
	витрати на формування попиту та стимулювання збуту	<ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на рекламу (розробка та видання рекламної продукції, реклама в засобах масової інформації, світлова, комп'ютерна реклама);</li> <li>- витрати на персональний продаж;</li> <li>- витрати на стимулювання збуту (знижки, організації виставок та демонстрацій, участь у конференціях, збірці та експлуатації зразків, представницькі витрати, гарантійний ремонт та сервісне обслуговування, комісійні виплати дилерам та торговим агентам).</li> </ul>
	інші витрати на маркетинг	<ul style="list-style-type: none"> <li>- витрати на організацію та управління маркетинговою діяльністю (оплата праці та відрахування на соціальні потреби, відрахування, амортизації й утримання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, витрати на канцелярські засоби, послуги сторонніх організацій, зв'язок, відповідні консультації, податки та збори).</li> </ul>

## Висновки

Облік витрат на збут на сьогоднішній день вимагає нових підходів до вибору ознак їх класифікації, які дозволяють організувати систему управління витратами.

Збутова політика промислового підприємства не є єдиною на весь період його функціонування і її ефективність може змінюватися. Тому керівництво промислового підприємства повинне проводити систематичний і регулярний аналіз збутової політики з погляду витрат, зокрема витрат на збут, за результатами якого можуть бути вироблені рішення в частині організаційних перетворень в збутовій політиці в цілому.

Розробка економічно обґрунтованої класифікації витрат на збут є важливою передумовою забезпечення фінансової стабільності, конкурентоспроможності та економічного розвитку суб'єкта господарювання, допомагає визначити об'єкти витрат, організувати за єдиною методологією планування, облік, аналіз та поточний контроль, а отже – створити належний механізм управління витратами.

Таким чином, на основі вивчення різних підходів до класифікації витрат на збут та їх місця в системі витрат промислового підприємства нами було проведено дослідження, результатом якого є внесення змін та доповнень у наступних розрізах:

- ✓ враховуючи точку зору Міністерства фінансів України, синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно доповнити субрахунками відповідно до статей витрат пункту 19 П(С)БО 16 «Витрати»; це сприятиме проведенню ефективного аналізу аналітичної інформації стосовно витрат на збут;
- ✓ доцільно замінити елемент пункту 19 П(С)БО 16 «Витрати» «витрати на

рекламу, дослідження ринку (маркетинг)» на «витрати на маркетинг» з метою уникнення плутанини під час розмежування витрат на збут та витрат на маркетинг; це надасть можливість оцінити ефективність та вплив витрат на маркетинг на обсяг реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), на кінцевий фінансовий результат;

- ✓ запропоновано використовувати розгорнуту класифікацію витрат на збут промислового підприємства, що включає основні витрати на збут, додаткові витрати на збут, а також витрати на маркетинг.

## Література:

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. Гавришко Н. В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Н. В. Гавришко. – К., 2001. – 19 с.
3. Гудзенко Н. М. Облікова інформація як основа управління збутом. – Збірник наукових праць ВДАУ, 2002, №11, с. 163-167
4. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – К.: КНЕУ, 2001.
5. Податковий кодекс України : прийнятий Верховною Радою України 2 груд. 2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) 16 «Витрати»: затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>