

УДК 657

Сливка Я.В.

*кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів  
Карпатського інституту підприємництва*

Палош М.І.

*старший викладач кафедри обліку і аудиту та фінансів  
Карпатського інституту підприємництва*

## ПРОЦЕС ПРОДАЖУ ЯК СТАДІЯ КРУГООБІГУ КАПІТАЛУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Стаття присвячена питанням обґрунтування ролі розрахунків з покупцями та замовниками на етапах кругообігу капіталу. У статті розглянуто етапи появи та розвитку теорії кругообігу капіталу, доцільність виокремлення четвертої стадії кругообігу капіталу та зміну підходів до трактування понять «продаж», «процес продажу». Запропоновано етапи кругообігу капіталу для цілей бухгалтерського обліку.

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, витрати, кругообіг капіталу, продаж, розподіл.

### Сливка Я.В., Палош М.І. ПРОЦЕСС ПРОДАЖИ КАК СТАДИЯ КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Статья посвящена вопросам обоснования роли расчетов с покупателями и заказчиками на этапах кругооборота капитала. В статье рассмотрены этапы возникновения и развития теории кругооборота капитала, целесообразность определения четвертой стадии кругооборота капитала и изменение подходов к трактовке понятий «продажа», «процесс продаж». Предложены этапы кругооборота капитала для целей бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, расходы, кругооборот капитала, продажа, распределение.

### Slyvka Ya.V., Palosh M.I. THE SALES PROCESS AS A STAGE OF THE CIRCULATION OF CAPITAL IN THE ACCOUNTING SYSTEM

The article is devoted to the justification of the role of settlements with buyers and customers at the stages of the circulation of capital. The article deals with the stages of the origin and development of the theory of the circulation of capital; the expediency of outlining the fourth stage of the circulation of capital as well as changing the approaches to the interpretation of the concepts of «sale», «sales process». The author suggests the stages of the circulation of capital for accounting purposes.

**Keywords:** accounting, expenses, circulation of capital, sales, distribution.

**Постановка проблеми.** Безперервна діяльність підприємства досягається за рахунок кругообігу капіталу, що передбачає придбання запасів, виробництво і реалізацію продукції. Теорія кругообігу капіталу бере свій початок з 1758 р., коли було опубліковано працю «Економічна таблиця» Ф. Кене. Відтоді було внесено чимало змін, враховано транзакційні витрати, зовнішньоекономічні розрахунки між контрагентами, розширене відтворення, змінено підхід щодо джерела додаткової вартості тощо.

Відстрочення у часі переходу від третьої стадії кругообігу капіталу – «реалізації» – до першої – «придбання», збільшення різниці між виробничою та повною собівартістю продукції, розвиток права та сучасних технологій зберігання та передачі інформації дозволили розширити можливості управління заборгованістю, виділення окремої групи підприємств, де операції з управління заборгованістю виступають основним видом діяльності, що зумовило виділення окремої форми капіталу – «заборгованості» та четвертої стадії кругообігу капіталу – «розподілу».

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання кругообігу капіталу у своїх дослідженнях розглядали В.П. Астахов, А.Є. Бикова, М.Т. Білуха, Й.Я. Даньків, Ф. Кене, Ю.Ю. Королєв, Дн.Л. Кузьмін, М.Р. Лучко, В.Г. Макаров, І.В. Малишев, К. Маркс, М.Ю. Медведєв, М.Я. Остап'юк, Д.О. Панков, М.С. Пушкар, П.Я. Хомин, В.Т. Чай, І.Ф. Шер, І.Й. Яремко та ін. Враховуючи численні дослідження у сфері кругообігу капіталу, поза увагою залишилося

питання визначення ролі розрахунків на етапах кругообігу капіталу, що дозволяє виявити взаємозв'язок та взаємовплив складових кругообігу капіталу і розрахунків та систематизувати управління ними.

**Постановка завдання.** Відсутність теоретичного обґрунтування розвитку теорії кругообігу капіталу в частині його стадій, що призводить до викривлення даних бухгалтерського обліку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Пошук законів природного порядку розвитку економіки та окремих господарюючих суб'єктів були відображені у дослідженнях капіталу, його поділу на основний та оборотний, відповідно до їх виробничої ознаки. Це дозволило визначити умови відтворення капіталу, отримання доходу в процесі обороту капіталу, відношення між виробництвом і кінцевим споживанням.

Основоположником теорії обороту капіталу був лікар за професією, представник фізіократів Франсуа Кене. Запропонована теорія кругообігу капіталу представлена у праці «Економічна таблиця», включає рух «чистого продукту» та обіг сукупного продукту, вперше ілюструвала розподіл капіталу на основний та оборотний, виокремлювала три види витрат (продуктивні, непродуктивні, витрати доходу).

Головною метою автора було обґрунтування необхідності дотримання та прогнозування певних господарських пропорцій у структурі економіки [5, с. 58].

Вчений показав, що основу економічного життя суспільства становить постійне відновлення кругообігу сукупного суспільного продукту, який виробляється, розподіляється і обмінюється між класами<sup>1</sup>, що створює передумови для продовження їх діяльності [5, с. 166]. Причиною відсутності проблеми на-

<sup>1</sup> Продуктивний (фермери), непродуктивний (промисловість, торгівля, діяльність яких не пов'язана із сільським господарством), власники (землевласники, король, духовенство)

громадження виступає основне положення фізіократів – виробництво сільськогосподарської продукції генерує прибуток, отримання якого дозволяє перейти до наступного виробничого циклу.

Наступним етапом розвитком теорії кругообігу капіталу виступає «Капітал» Карла Маркса, зокрема том другий «Процес обігу капіталу». Розглянувши проблеми виробництва капіталу, К. Маркс визначає: капітал виникає в обігу та поза обігом одночасно. Обіг зумовлений виробництвом і набирає форм, що відповідають вимогам виробництва. Визначаючи сферу обігу капіталу, К. Маркс аналізує рух абстрактного суспільного капіталу, який він розглядає як суму індивідуальних капіталів. На цих етапах капітал зазнає низки перетворень [5, с. 189].

Враховуючи трактування капіталу як самозростаючої вартості, накопичення неоплаченої праці найманих робітників, К. Маркс розглядає його як характеристику певних виробничих відносин у рамках буржуазного суспільства.

Розрахунки між контрагентами мають місце при зміні форм капіталу. Вони забезпечують рух капіталу з однієї стадії до іншої. У випадку «Економічних таблиць» вартість залишається незмінною, тобто збільшення капіталу відбувається з кожним повним оборотом (всі три стадії). Натомість у «Капіталі» К. Маркса розрахунки розглянуті опосередковано, відображають збільшення капіталу при його переході від одного етапу до іншого: на першому етапі капітал збільшується на суму складових виробництва (сировина, праця робітників), на етапі виробництва – на додаткову вартість, заключний етап – реалізація, дозволяє здійснити вартісну оцінку додаткової вартості. В обох випадках передбачалося, що вироблена продукція буде повністю реалізована підприємством самостійно.

Запропонована К. Марксом норма прибутку та трактування грошей як особливого товару зводить процес продажу до обміну товару на специфічний товар. Головний принцип обміну – еквівалентність корисності обмінюваних товарів – намагаються прирівняти до собівартості та норми прибутку. За цих умов розрахунки з покупцями та замовниками здійснюють відповідно до планового обміну товарами між покупцем та замовником, відмова від визнання впливу ринку (попиту та пропозиції, наявних запасів товарів тощо).

При поділі суспільства на класи Ф. Кене не відносить землевласників до непродуктивного класу, хоча вони не беруть участі у створенні чистого продукту. Оскільки витрачають свій дохід на продукцію та сировину, цим самим виконують важливу економічну функцію, беруть участь у реалізації продукту виробничого та невиробничого класів [2, с. 147]. До невиробничого класу віднесено торговців. Відповідно, торгівля розглядається як каталізатор обороту капіталу. Низька оцінка ролі торгівлі зумовлена розглядом замкненої економічної системи, реалізацією всієї виготовленої продукції, відсутністю зовнішньої торгівлі.

Відштовхуючись від думки К. Маркса, «обмін виступає частиною виробництва» [1, с. 25]. Відповідно, у сфері обігу не може виникати той надлишок продукту, який залишається у товаровласників у вигляді прибутку на їх капітал. Але прибуток існує, відповідно, він створюється до продажу товару, тобто у сфері виробництва [2, с. 271]. У подальшому це зумовило трактування того, що джерело торгівельного прибутку – додаткова вартість, створена найманими працівниками у процесі виробництва [1, с. 102].

Поширений підхід, що дохід при здійсненні продажу може бути отриманий або за рахунок виробника, або за рахунок споживача, відвертає увагу від важливості виконання посередників функцій транспортування, зберігання та розподілу. Посередники обмежені у встановленні ціни, оскільки покупці придбають продукцію доти, доки користування їх послугами нижче витрат понесених при самостійному пошуку та транспортуванні продукції від виробника.

Складність розуміння кругообігу капіталу за Ф. Кене полягає у порівнянні з організмом, замкнутою системою відносно зовнішнього середовища. Підприємство у цьому випадку є складовою організму – економіки. Всередині клітини і організму відбуваються єдині процеси обміну, але за участю різних складових, обмін між клітиною та організмом.

Порівняння господарства і окремого підприємства із життям клітини в природі, а народного господарства – з будовою організму з клітин показує, що між життям клітин і життям організмів, як між окремим господарством і народним господарством, подібно до того, як клітина відносно самостійна та її функціонування залежить від організму, так і підприємство обмежене у своїй самостійності та залежить від інших підприємств та їх сукупності [4, с. 27]. Залежність підприємства перед іншими підприємства та економіки в цілому виявляється при здійсненні розрахунків з контрагентами, зокрема покупцями та замовниками.

За цих умов необхідною умовою забезпечення кругообігу капіталу виступають розрахунки, в яких підприємство виступає покупцем (друга стадія), а згодом – продавцем (заклучна стадія кругообігу капіталу). Завдяки розрахункам відбувається перехід від однієї стадії кругообігу капіталу до іншої.

Теорію кругообігу капіталу доповнив І.Ф. Шер, акцентуючи увагу на неможливості досягнення системи рівноваги через вплив ринку та його органів, залучення доходів інших підприємств. Умовою зміни етапів виступає обмін, який передбачає перехід права власності, зміну в часі (зберігання) та просторі (транспортування). Це дозволило обґрунтувати понесені витрати при здійсненні продажу продукції.

Підхід К. Маркса мав на меті визначення єдиного уніфікованого підходу до кругообігу капіталу, штучний розподіл отриманого доходу. Автор спробував визначити мінову вартість через індивідуальні інтереси покупця, без врахування обмежень системи в цілому. Розробки К. Маркса доводять існування лише трьох стадій кругообігу капіталу: придбання, виробництво, продаж. Основними ознаками окремої стадії кругообігу капіталу виступає зміна форми та вартості капіталу, має місце розширене відтворення. Обмін виступає каталізатором, що пришвидшує кругообіг капіталу. Вчений розробив теорію «норми прибутку» та відкидає участь зовнішніх контрагентів у визначенні вартості продукції, має місце ототожнення обміну та планової передачі товарів.

Подальший розвиток теорії кругообігу капіталу свідчить про загальну підтримку підходу К. Маркса, трактування кругообігу капіталу як послідовну зміну його етапів, спроби обґрунтування об'єктивності виникнення інших етапів кругообігу капіталу (розподіл). Водночас автори визнають існування додаткових витрат при продажі продукції, що робить необхідним подальше дослідження заключного етапу кругообігу капіталу. Відсутність уточнення ролі розрахунків з покупцями та замовниками на етапах кругообігу капіталу зумовлюють виокремлення їх функції розподілу в окрему стадію кругообігу. Роз-

поділ доходів підприємства, зокрема використання, відбувається в момент здійснення розрахунків, що передбачає передачу частини отриманого доходу в обмін на потрібний товар.

У процесі обміну відбуваються зміни за трьома напрямками: особистому (перехід права власності), просторовому (транспортування), часовому (зберігання). Перехід права власності відбувається безпосередньо в процесі обміну. Для цієї мети введено загальний засіб обміну і мірило цін – гроші, обмін перетворюється на купівлю. Для змін в просторі необхідне введення нової організації, товарного транспорту та пов'язаних з ним підприємств (до прикладу, страхування вантажів). Розділення виробництва та споживання в часі, відстанню між місцями виробництва та споживання, необхідністю своєчасної заготовки продуктів для майбутніх потреб, потребує окремої господарської діяльності: заготовки запасів і всі ті установи, які пов'язані з нею (складська торгівля). Потрійні зміни складають завдання торгівлі, відповідно до її організації доводиться виконувати три різні господарські завдання [4, с. 70-71].

Трансформація здійснення обміну вимагає трестороннього підходу до трактування акту купівлі-продажу (рис. 1).

За даними рис. 1, продаж товару включає наступні три підходи: 1) як одиничний акт обміну зобов'язаннями (право власності на товар та право вимагати оплату поставленого товару) між продавцем і покупцем; 2) як зустріч продавця і покупця, де у кожного свої цілі і завдання; 3) як процес руху активів. У першому випадку продаж товару – це приклад юриспруденції, де головним виступає договір. У другому – це елемент маркетингової діяльності, зокрема, персональний продаж. У третьому – це процес у бухгалтерському обліку, де відображаються придбання запасів, виробництво продукції, розрахунок собівартості, визначення фінансового результа-



Рис. 1. Трестороннє трактування здійснення продажу

ту. Але на відміну від обміну перераховані підходи відбуваються послідовно (зустріч покупця і продавця, перехід права власності, рух активів) та складають процес продаж.

Необхідність зміни трактування продажу від операції з купівлі-продажу до процесу продажу зумовлена збільшенням додаткових витрат та складністю їх розподілу між собівартістю продукції (прямі і загальновиробничі), адміністративними та витратами періоду, а також обґрунтуванням включення їх до бази оподаткування.

Процес продажу – сукупність етапів, які торговий агент здійснює при продажу тієї чи іншої продукції або послуг. До них відносять пошук і оцінку людей, підготовку до контакту, контакт, презентацію і демонстрацію об'єкта продажу, усунення розбіжностей, укладання та супроводження угоди [3]. Продаж як процес на прикладі персонального продажу найперше розглядали в маркетингу з метою оптимізації праці торгових агентів, пошуку нових технологій продажу.

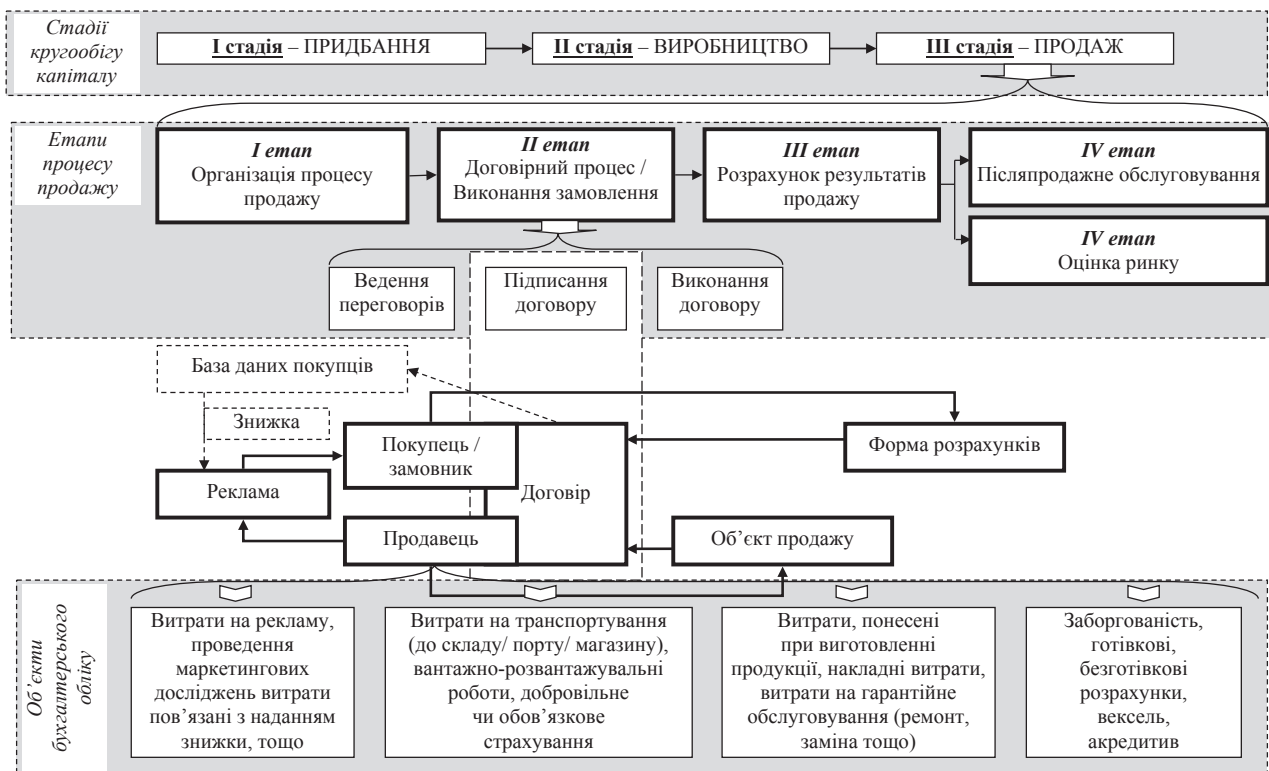


Рис. 2. Місце розрахунків з покупцями та замовниками у кругообігу капіталу та інформаційне забезпечення бухгалтерського обліку

Відділення у часі і просторі виробництва та споживання, запасів і попиту дає місце подальшої промислової діяльності, торгівлі і транспорту [4, с. 37]. Це робить необхідним включення у процес продажу для цілей бухгалтерського обліку додаткових етапів (організація і здійснення продажів, транспортування товару), або ж використання послуг посередників.

Етапи процесу продажу і етапи кругообігу капіталу (придбання, виробництво, продаж) складно зіставити у частині розподілу витрат. Для цілей бухгалтерського обліку необхідно відобразити послідовність операцій руху активів, починаючи з організації торгівлі і завершуючи розрахунком прибутку або збитку.

Процес продажу включає підготовку до здійснення купівлі-продажу, безпосередньо акт купівлі-продажу та післяпродажне обслуговування. Для цілей бухгалтерського обліку це дозволяє визначити належність витрат до загальних витрат, собівартості продукції або ж безпосередньо до витрат продажу, що забезпечує визначення можливих резервів та управління ними.

Узгодження стадій кругообігу капіталу, запропонованих етапів процесу продажу та складових розрахунків з покупцями та замовниками, а також їх облікове відображення у складі витрат, залежно від факту їх виникнення, представлено на рисунку 2. Наведені пропозиції сприяють отриманню достовірної інформації щодо вартісного вираження продажу продукції (товарів, робіт, послуг), розмежуванню напрямів витрат та визначенню можливих шляхів щодо їх оптимізації.

За даними рис. 2, запропонований розподіл витрат за етапами процесу продажу дозволяє визначити місце виникнення витрат та їх розподіл, забезпечить визначення співвідношення витрат і отриманих доходів. У випадку передоплати виконання замовлення процес продажу залишається без змін. При виконанні замовлення процес продажу матиме ряд відмінностей у договірному процесі, документуванні та калькулюванні собівартості виробництва продукції. Водночас збільшиться розмір збитків при відмові замовника, оскільки готова продукція відповідає індивідуальним особливостям.

Витрати на визначення результату продажу в умовах комп'ютеризованого бухгалтерського обліку зведені до мінімуму і складають оплату праці бухгалтера, який їх здійснює. Необхідність виділення окремого етапу продажів викликана значенням отриманої інформації і методологією відображення процесу продажів на рахунках бухгалтерського обліку.

Післяпродажне обслуговування не є виконанням договору, оскільки товар може бути реалізований через мережу магазинів, а ремонт або обмін виконує безпосередньо виробник. Витрати з проведення післяпродажного обслуговування фінансуються за рахунок спеціального фонду, який формують шляхом розподілу прибутку звітного періоду, або згадані відрахування виступають складовою собівартості продажів.

Оцінка ринку є заключним етапом продажу, включає маркетингові дослідження змін конкурентоспроможності товару, загальну оцінку результатів підприємства. Наведений етап здійснюється безпосередньо керівником, фінансовим відділом, відділом

маркетингу, в залежності від розмірів підприємства, або наданням послуг маркетинговим агентством. Особливість цього етапу полягає в його періодичності, яка не залежить від обсягів продажу у звітному періоді, але впливає на наступні етапи кругообігу капіталу. Даніми для аналізу виступає інформація про витрати періоду на всіх стадіях кругообігу капіталу та етапів процесу продажу зокрема. Кінцевим результатом оцінки ринку будуть прийняті рішення керівника про продовження роботи підприємства: зміна асортименту, зміна постачальників, скорочення або розширення виробництва, впровадження нових технологій тощо. Періодичність даного етапу керівник визначає самостійно залежно від розмірів підприємства і особливості виробництва.

Договірний процес об'єднує завдання маркетингу і юриспруденції (забезпечення ефективності здійснення продажу та відповідність укладеної угоди законодавству). Укладення договору – мета маркетингу, в обліку головним залишається розрахунок результату продажів: співвідношення понесених витрат і отриманої виручки від продажу. Етапи визначення результату продажів і оцінки ринку не можуть бути об'єднані. Оцінка ринку проводиться з певною періодичністю, в той час як визначення результату продажів відбувається незалежно від наказу керівника після кожного акту продажу.

**Висновки з проведеного дослідження.** Третю стадію кругообігу капіталу – продаж – слід розглядати ширше ніж акт купівлі-продажу, а як цілісний процес, який починається з організації продажів і закінчується прийняттям рішення керівника про розподіл прибутку. До етапів процесу продажу запропоновано відносити: організацію процесу продажів, договірний процес (ведення переговорів, підписання договору, виконання договору), визначення результатів, післяпродажне обслуговування, оцінка ринку. Для цілей бухгалтерського обліку це дозволить визначити і розподілити витрати, зіставити з отриманими доходами, розрахувати їх ефективність. При виконанні замовлення процес продажу матиме ряд відмінностей у договірному процесі, документуванні та калькулюванні собівартості виробництва продукції. У випадку відмови замовника здійснити повну оплату підприємство-виробник зазнає більших втрат, оскільки виготовлена продукція з урахуванням індивідуальних особливостей замовника не може бути реалізована іншим покупцем.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Круш П.В., Клименко О.В., Подвігіна В.І., Гуревич В.О. Капітал, основні та оборотні засоби підприємства : навчальний посібник / П.В. Круш, О.В. Клименко, В.І. Подвігіна, В.О. Гуревич. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 328 с.
2. Майбурд Е.М. Введение в историю экономической мысли. От пророков до профессоров / Е.М. Майбурд. – М. : Дело, Вита-Пресс, 1996. – 544 с.
3. Словник ключових термінів з дисципліни «Маркетинг» [Електронний ресурс] Уклад. М. Г. Гребньов. – К. : КНЕУ, 2003. – 80 с. – Режим доступу : [http://buklib.net/component/option\\_com\\_jbook/task\\_view/Itemid,99999999/catid,115/id,2870/](http://buklib.net/component/option_com_jbook/task_view/Itemid,99999999/catid,115/id,2870/).
4. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. 3-е издание / И.Ф. Шерр. – Москва : Издательство «Экономическая жизнь», 1925 г. – 560 с.
5. Історія економічних учень : навч. посіб. – 2-ге вид., випр. / П.І. Юхименко, П.М. Леоненко – К. : Знання-Прес, 2001. – 514 с.