

Шевря Я.В., Сливка Я.В.

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ПРОЦЕСУ ЗАМОВЛЕННЯ У СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Замовлення виступає своєрідною економічною формою часткового розміщення товарних фондів, сприяє раціональному використанню матеріальних і трудових ресурсів, технічних можливостей. Проте в сучасних умовах вітчизняні підприємства ототожнюють процеси продажу та замовлення, що ускладнює визнання низки витрат. Наявність типових форм – бланків суворої звітності не вичерпує інформаційних потреб для цілей управління. Наведені пропозиції виділення аналітичних розрізів до рахунку 93 «Витрати на збут» надають можливість сформувати інформаційне забезпечення обліку витрат не лише в частині виконання замовлень, але й в частині наявних резервів та оптимізації таких витрат.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, дебіторська заборгованість, договір, замовлення.

Сьогодні роль договору при здійсненні господарських операцій відіграє дедалі більшу роль. Враховуючи зовнішні та внутрішні фактори, специфіку діяльності кожного господарюючого суб'єкта можливі ситуації, коли процедура укладання договору відсутня або носить формальний характер, тобто підписаний договір визначає тільки загальні вимоги, відсутні додатки.

Широке розуміння договору дозволяє визнати замовлення договором. Ототожнення покупця і замовника, замовлення та договору ведуть до ототожнення купівлі та замовлення. Ключовий етап ототожнення купівлі та замовлення відбулось за часів СРСР, коли замовлення торговельних організацій оформляли господарськими договорами поставок, внаслідок чого виникала майнова відповідальність сторін.

Постановка проблеми. У жорстких конкурентних умовах підприємства повинні чітко розрізняти роль покупців та замовників у їх діяльності. Таке розмежування дозволить отримати необхідну інформацію для прийняття ефективних рішень щодо доцільності врахування індивідуальних потреб кожного контрагента.

Процес укладання договору пов'язаний як з правом (відповідно до виду договору), так і з бухгалтерським обліком (питання відображення наслідків виконання договору). Враховуючи попередні дослідження, вимагає подальшого уточнення питання відображення умов договору в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Аналіз попередніх досліджень і публікацій. Питанням обліку операцій за розрахунками з покупцями та замовниками у своїх роботах приділяли увагу такі вітчизняні науковці, як: Ф.Ф. Бутинець, О.М. Ромашко, Н.М. Ткаченко та інші. Частково розглядалися питання визначення сутності понять «покупці» і «замовники» при дослідженні проблемних питань договорів з точки

зору права та бухгалтерського обліку в роботах вітчизняних науковців Д. Гарного, О.О. Герасименка, К. Єрохіна, В. Боровця, Л.М. Николайчук, К.В. Романчук. Не применшуючи ролі попередніх досліджень, зауважимо, що актуальним залишається питання методики відображення замовлення в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Формування цілей статті. Метою дослідження є узагальнення методики бухгалтерського обліку процесу замовлення та приведення її у відповідність з рівнем потреб системи управління діяльністю підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. З розвитком економічних відносин достатньою підставою для здійснення відповідних операцій була усна домовленість сторін, «слово купця». З виникненням держав загальні умови здійснення господарських операцій регулюються нормативними актами. В сучасних умовах укладання угоди та здійснення господарської операції відмінні у часі, в деяких випадках неспівставні. Наприклад, укладання угоди про намір здійснити господарську операцію, однак умови її невиконання не передбачають жодних штрафних санкцій, продаж дебіторської заборгованості, незалежно від господарської операції, що передувала виникненню таких зобов'язань.

В бухгалтерському обліку розрахунків з покупцями і замовниками суб'єкт (покупець чи замовник) суттєвої ролі не відіграє¹, тому домінуюче місце займає саме реалізація продукції, товарів, робіт, послуг. Під реалізацією в бухгалтерському обліку розуміють продаж вироблених або закуплених товарів, що супроводжується отриманням грошового виторгу [2, с. 377]. Ключовим у розумінні замовлення виступає його трактування як окремої форми договору, яку складає покупець, а підприємство-виконавець погоджується (акцептує замовлення) або не погоджується на запропоновані умови (утримується від дій протягом терміну можливого акцепту). Замовлення виступає своєрідною економічною формою часткового розміщення товарних фондів, сприяє раціональному використанню матеріальних і трудових ресурсів, технічних можливостей.

¹ значення має походження суб'єкта: іноземний контрагент, афілійовані особи тощо.

© Шевря Ярослав Вікторович, к.е.н. доцент кафедри обліку та аудиту Ужгородського національного університету, e-mail: friraiderslava@gmail.com

Сливка Ярослава Василівна, к.е.н., завідувач кафедри обліку і аудиту та фінансів Карпатського інституту підприємництва Відкритого міжнародного університету розвитку людини «Україна», e-mail: iacia@inbox.ru

Приєднуємось до підходів Р. Саватьє, який вважає, що воля людини виражається в договорі, що являє собою згоду двох і більше сторін та створює правові наслідки. Однак договір являє собою тільки видиму правову форму дії, тобто правочин має ширше визначення, аніж договір [3; 5].

Найчастіше зустрічаються такі нетрадиційні способи укладання договорів: виставлення та оплата рахунку-фактури, оформлення домовленості листами, телеграмами тощо [1]. Відмова від використання традиційної форми договору залишає без відповіді низку питань, що в майбутньому можуть бути причиною невідповідностей при відображенні результатів договору на рахунках бухгалтерського обліку, необхідності судового вирішення питань у випадку порушення договору одним з контрагентів.

Натомість замовлення може замінити договір купівлі-продажу. Оскільки замовник надсилає підприємцю-виконавцю замовлення з необхідними даними (індивідуальні вимоги до товару, інформація для зворотного зв'язку, дата акцепту замовлення, обсяги, вартість тощо). Однак в діяльності сучасних підприємств спостерігається протилежна ситуація, коли замість оформлення замовлення, контрагенти укладають договір купівлі-продажу, де вказують всі необхідні параметри об'єкта замовлення.

При використанні типових форм замовлення виступає бланком суворої звітності підприємства-виконавця. Так, форми та перелік документів суворої звітності, які повинні застосовуватися у процесі розрахунків із споживачами за побутові послуги, та Інструкція щодо їх використання розроблені за дорученням Кабінету Міністрів України від 22 травня 1995 року.

Чинним законодавством передбачено такі типові форми замовлення: Форма N ПО-В1 «Замов-

лення, квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-Д1 «Замовлення, квитанція», Форма N ПО-Д2 «Квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-О1 «Замовлення, квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-П1 «Замовлення-зобов'язання, копія замовлення-зобов'язання», Форма N ПО-П2 «Квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-Р1 «Замовлення, квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-Ю1 «Замовлення, квитанція, копія квитанції», Форма N ПО-ПА1 «Квитанція, корінець квитанції», Форма N ПО-ПА2 «Квитанція, корінець квитанції». Застосування бланків суворої звітності має місце у випадку побутового обслуговування: прокат, ремонт, надання послуг паркування, чистки та індивідуального пошиття одягу. Це пов'язано з недоцільністю укладання договору-замовлення традиційної форми в кожному випадку та неможливістю застосування публічного договору, що не враховує індивідуальних вимог замовника.

У залежності від складності замовлення додатком виступає технічна документація, кошторис (виготовлення нестандартного товару, будівництво тощо).

Підставою для відображення виконання замовлення виступають такі документи:

- 1) накладна, у випадку замовлення на виготовлення продукції;
- 2) акт на виконання робіт, надання послуг, при замовленні послуг, робіт;
- 3) робиться відмітка у замовленні, при використанні типової форми.

Тобто це документи, що підтверджують отримання товарів, послуг замовником, виконання робіт або відмітка у бланку замовлення.

Порівняння документування процесу продажу та замовлення наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна таблиця документування процесу продажу та замовлення

№ з/п	Порівняльна ознака	Продаж	Замовлення
1	Наявність типових форм	-	+
2	Законодавчо регламентований перелік обов'язкових реквізитів	+	+
3	Можливість використання публічного договору	+	-
4	Оплата згідно з наданим продавцем рахунком	+	+
5	Підтвердження оплати:		
	виписка банку	+	+
	відмітка в бланку замовлення	-	+
6	Підтвердження виконання:		
	накладна / акт виконаних робіт	+	+
	відмітка в бланку замовлення	-	+

За даними табл. 1 можна зробити висновок про відсутність суттєвих відмінностей у вимогах до документування процесу продажу та процесу замовлення, що зумовлює їх підміну (виконання замовлення оформляють як договір купівлі-продажу). Нівелювання відмінностей у документуванні замовлення та продажу веде до додаткових витрат. Використання типових форм бланків замовлення дозволяє відмовитись від низки документів, відповідно зменшити вит-

рати на ведення документів (виготовлення, заповнення, реєстрацію, зберігання), узагальнити можливості зміни параметрів об'єкта замовлення.

Залежно від складності замовлення, підприємство-виконавець розробляє проектну документацію, кошторис, в іншому випадку – використовує нормативи з оплати тих чи інших послуг: комплектування, доставка, ремонт, прокат тощо. Відповідно, як і в більшості підприємств, повинен

бути розроблений і затверджений керівником прейскурант цін з надання послуг.

За даними досліджень К.В. Романчук [4], договірний процес складається з трьох стадій: ведення переговорів, підписання договору, виконання договору. У досліджуваному випадку його складові відмінні:

1. Отримання замовлення – продавець отримав замовлення від покупця.
2. Опрацювання замовлення – замовлення знаходиться на розгляді продавця, розраховується вартість виконання замовлення.
3. Акцептовано замовлення – підприємство-виконавець підтвердило замовлення.
4. Виконання замовлення – виготовлення товару та відправлення замовнику.
5. Завершення замовлення – товар надійшов до кінцевого замовника.
6. Відміна замовлення – замовлення було відмінено перш ніж товар було надіслано покупцю або товар повернено продавцю.
7. Повернення – товар повернений покупцю і відшкодовані кошти.

В умовах збільшення витрат на рекламу та формування, опрацювання замовлення, виконання гарантійних зобов'язань доцільним виступає доповнення стадій процесу замовлення, зокрема: організація процесу замовлення, визначення результатів виконання замовлення, післяпродажне обслуговування, оцінка ринку.

В обліку формування вартості виконання замовлення буде включати витрати на рекламу підприємства в цілому (93 «Витрати на збут») та безпосередньо на виконання замовлення (23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації»).

Особливістю калькулювання замовлень виступає використання позамовного методу визначення собівартості продукції.

Втрати, пов'язані з прийняттям замовлення (заробітна плата персоналу, оплата телефонного зв'язку тощо) відносяться до витрат на збут та розподіляються між виконанням замовлень з

визначеною керівником періодичністю (раз на місяць, квартал тощо). З цією метою доцільно виділяти в аналітичних рахунках етапи виконання замовлення: прийняття замовлення, опрацювання замовлення, акцептування замовлення, витрати, опосередковано пов'язані з виконанням замовлення. Це дозволить згрупувати витрати не лише за окремими замовленнями чи контрагентами, а також визначити можливі резерви.

Аналогічно до процесу продажів, об'єктом бухгалтерського обліку в процесі виконання замовлення виступають витрати, заборгованість. Враховуючи специфіку виконання замовлення, коли ініціатором виступає замовник, відмінність у документуванні та послідовності виконання замовлення, виникає необхідність у наведенні відмінностей методики відображення процесу продажу продукції та процесу виконання замовлення.

Головною відмінністю між процесом продажу та процесом виконання замовлення виступає підготовка товару до реалізації. В залежності від специфіки об'єкта продажу передбачається виготовлення, комплектування, фасування тощо.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку виступає аналогічним процесу продажу з урахуванням відмінностей етапу договірного процесу. Розподіл витрат останнього доцільний, якщо виконання відповідних функцій (прийняття замовлення, опрацювання замовлення, акцептування замовлення) розподілене (табл. 2).

У табл. 2 наведено аналітичні рахунки відповідно до етапів виконання замовлення. Витрати, пов'язані з відмовою від замовлення, будуть відображатися відповідно до умов:

- відмова до початку виконання замовлення – витрати на прийняття замовлення;
- відмова від замовлення під час його виконання – виконання замовлення;
- відмова у зв'язку з невідповідністю отриманих результатів початковому замовленню – післяпродажне обслуговування.

Таблиця 2

Поетапне відображення замовлення в бухгалтерському обліку

№ з/п	Назва етапу	Статті витрат в бухгалтерському обліку	Рахунок обліку витрат
1	Організація процесу замовлення	Амортизація основних засобів, заробітна плата працівників, орендна плата приміщень, обслуговування Інтернет-сайтів, комунальні платежі, витрати на рекламу підприємства, витрати, пов'язані з проведенням різноманітних акцій, виставок, ярмарок	93.1 «Витрати на організацію процесу замовлення»
2	Договірний процес ² :		93.2 «Витрати на договірний процес»
	➤ Прийняття замовлення	Заробітна плата працівників, що відповідальні за реєстрацію та контроль виконання замовлення	93.2.1. «Витрати на прийняття замовлення»
	➤ Опрацювання замовлення		93.2.2. «Витрати на опрацювання замовлення»
	➤ Виконання замовлення	Витрати пов'язані з виготовленням, комплектуванням, фасуванням тощо (амортизація основних засобів, заробітна плата працівників, орендна плата приміщень)	23 «Виробництво»

² виділення окремих аналітичних рахунків доцільне, якщо згадані етапи виконують окремі відділи.

3	Визначення результатів виконання замовлення	Розрахунок та відображення фінансового результату продажу, формування фонду післяпродажного обслуговування	479 «Фонд післяпродажного обслуговування»
4	Післяпродажне обслуговування	Використання фонду післяпродажного обслуговування (заробітна плата працівників, амортизація, собівартість деталей для проведення ремонту тощо)	93.3 «Витрати на післяпродажне обслуговування»
5	Оцінка ринку	Витрати на проведення маркетингових досліджень, заробітна плата працівників, оплата консультацій спеціалістів (якщо такі мали місце)	93.4 «Витрати на оцінку ринку»

Витрати, зумовлені відмовою від замовлення, розподіляються між замовником та виконавцем відповідно до умов договору або регулюються Господарським кодексом України.

Відображення в обліку витрат, пов'язаних з виконанням замовлення за етапами його виконання, дозволить надати інформацію не лише про стан виконання замовлень, а також про наявні резерви та їх використання.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Процес продажу виступає невід'ємною частиною діяльності кожного підприємства, що в конкурентних ринкових умовах вимагає одночасного застосування інновацій та дотримання норм вітчизняного законодавства. Запропонована методика бухгалтерського обліку процесу продажів, що передбачає аналітичні рахунки до субрахунку 93 «Витрати на збут» (організація процесу продажів, договірний процес, оцінка ринку) дозволяють систематизувати понесені витрати та співставити з

отриманими доходами, що забезпечить прийняття управлінських рішень та обґрунтування включення визначеною керівником періодичністю, що є проблемою під час встановлення собівартості замовлення на різних етапах його виконання. У процесі дослідження запропоновано аналітичні розрізи до рахунку 93 «Витрати на збут» (93.1 «Витрати на організацію процесу замовлення», 93.2 «Витрати на договірний процес», 93.2.1. «Витрати на прийняття замовлення», 93.2.2. «Витрати на опрацювання замовлення», 93.3. «Витрати на післяпродажне обслуговування», 93.4 «Витрати на оцінку ринку») для обліку виконання замовлення відповідно до його етапів (прийняття, опрацювання та акцептування замовлення, встановлення витрат, опосередковано пов'язаних з виконанням замовлення). Це надає можливість сформулювати інформаційне забезпечення обліку витрат не лише в частині виконання замовлень, але й в частині наявних резервів та оптимізації таких витрат.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Гарний Д. Первинні документи як форма договору: долаємо стереотипи [Електронний ресурс] / Д.Гарний // Дебет-кредит. – 2007. – №5. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/show/3cid01825.html>
2. Загородній А.Г. Фінансово-економічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк. – Львів: вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2005. – 714 с.
3. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
4. Романчук К.В. Організація та методика бухгалтерського обліку договірної процесу (на прикладі діяльності промислових підприємств України): автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 „Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / К.В. Романчук; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 21 с.
5. Саватьє Р. Теория обязательств / Р. Саватьє. – М.: Прогресс, – 1972. – 440 с.