

### 3. РИНКОВІ МЕХАНІЗМИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

УДК 657.25

#### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

Очеретько Л.М., к.е.н., доцент, Тимошенко А.Ю.

*Запорізький національний технічний університет  
Україна, 69063, м. Запоріжжя, вул. Жуковського, 64*

Buxuhet@rambler.ru, oduvanchic91@mail.ru

У статті розглянуто та визначено основні теоретичні та практичні проблеми бухгалтерського обліку та організації ведення витрат на збут, недосконалість у складі витрат на рахунку 93 «Витрати на збут» відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», невідповідність в віднесенні окремих статей витрат до витрат на збут. Подано та запропоновано склад і перелік витрат, які обліковуються на загальному рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг». Метою дослідження є удосконалення існуючих методичних та практичних підходів до організації ведення бухгалтерського обліку витрат на збут. Теоретичною та методологічною основою дослідження є, насамперед, праці вітчизняних вчених-науковців. Інформаційною основою дослідження стали законодавчі акти та положення (стандарти) з бухгалтерського обліку (нормативні положення). Розглянуто організацію та ведення бухгалтерського обліку витрат на збут на промислових підприємствах та запропоновано перейменування 93 рахунку «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» у Плані рахунків бухгалтерського обліку № 291 від 30.11.99 року та Інструкції про його застосування, також було запропоновано новий склад і перелік витрат, по яким ведеться облік на рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» з відкриттям на рахунку 93 субрахунків: 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Витрати на маркетинг». Практична значущість зводиться до того, що на основі теоретичного вивчення та практичного дослідження організації обліку витрат на збут, зроблені та подані пропозиції щодо нового складу витрат, які обліковуються на загальному рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг», у перспективі подальшого використання у практичній діяльності бухгалтерів на вітчизняних промислових підприємствах.

*Ключові слова: збут, витрати на збут, реклама, маркетинг, збутова діяльність, непрямі витрати.*

Очеретько Л.М., Тимошенко А.Ю. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА СБЫТОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ / *Запорожский национальный технический университет, Украина*

В статье рассмотрены и определены основные теоретические и практические проблемы бухгалтерского учета организации ведения расходов на сбыт, несовершенство в составе расходов на счете 93 «Расходы на сбыт» в соответствии с П(С)БУ 16 «Расходы», несоответствие в отнесении отдельных статей расходов в расходы на сбыт. Подано и предложен состав и перечень расходов, учитываемых на общем счете 93 «Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг». Целью исследования является совершенствование существующих методических и практических подходов к организации ведения бухгалтерского учета расходов на сбыт. Теоретической и методологической основой исследования являются, прежде всего, труды отечественных ученых-исследователей. Информационной основой исследования стали законодательные акты и положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (нормативные положения). Рассмотрена организация и ведение бухгалтерского учета расходов на сбыт на промышленных предприятиях и предложены переименование 93 счета «Расходы на сбыт» на «Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг» в Плане счетов бухгалтерского учета № 291 от 30.11.99 года и Инструкции по его применению, также был предложен новый состав и перечень расходов, по которым ведется учет на счете 93 «Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг» с открытием на счете 93 субсчетов: 931 «Расходы на сбыт», 932 «Расходы на рекламу», 933 «Расходы на маркетинг». Практическая

значимість сводиться к тому, что на основе теоретического изучения и практического исследования организации учета затрат на сбыт, сделаны и представлены предложения по новому составу расходов, которые учитываются на общем счете 93 «Расходы на сбыт, рекламу и маркетинг», в перспективе дальнейшего использования в практической деятельности бухгалтеров на отечественных промышленных предприятиях.

*Ключевые слова:* *сбыт, расходы на сбыт, реклама, маркетинг, сбытовая деятельность, косвенные расходы.*

Ocheretko L.M., Tymoshenko A.Y. IMPROVEMENT OF ACCOUNTING OF INDUSTRIAL ENTERPRISES SALES ACTIVITY / *Zaporizhzhya national technical university, Ukraine*

In the article we considered and identified main theoretical and practical problems of accounting of organization of sales expenses, imperfection of the structure of expenses on account 93 "Sales expenses" according to the Generally Accepted Accounting Principles of Ukraine 16 "Expenses", discrepancy in rating of certain expense items as sales expenses. We have submitted and proposed structure and list of expenses, taken into general account 93 "Sales, publicity and marketing expenses". The goal of our research is an improvement of existent methodological and practical approaches to the organization of sales expenses accounting. Theoretical and methodological basis of the research are, first of all, papers of research scientists of our country. Information basis of the research is legislative acts and accounting principles (statutory instruments). We considered the organization and maintaining of sales expenses accounting at industrial enterprises and proposed to rename the account 93 "Sales expenses" into "Sales, publicity and marketing expenses" in the Chart of accounts № 291 under date of 30.11.99 and its Application instruction. Besides, we proposed a new structure and list of expenses of accounting on the account 93 "Sales, publicity and marketing expenses" with opening of subaccounts on the account 93: 931 "Sales expenses", 932 "Publicity expenses", 933 "Marketing expenses". Practical relevance consists in the fact that on the basis of theoretical study and practical research of sales expenses accounting we proposed a new structure of expenses taken into general account 93 "Sales, publicity and marketing expenses", in prospect of further use in practical activities of accountants at domestic enterprises.

*Key words:* *sales, sales expenses, publicity, marketing, sales activity, indirect expenses.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Операційна діяльність підприємств різних галузей економіки країни так чи інакше пов'язана зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг). Вітчизняні підприємства приділяють значну увагу обліку та контролю витрат на збут, які входять до складу непрямих витрат підприємства, тобто їх не можна прямо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Але існують деякі розбіжності стосовно рахунку 93 «Витрати на збут» у нормативних актах, зокрема в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» та Інструкції № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій». У П(С)БО № 16 «Витрати» пункті 19 зазначений перелік витрат на збут, а в Інструкції № 291 Плану рахунків зазначено лише перелік рахунків за дебетом та кредитом, які кореспондують з рахунком 93 «Витрати на збут».

Тому, з метою гармонізації чинних нормативних актів, а саме П(С)БО № 16 «Витрати» та Інструкції № 291 «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» запропоновано внести зміну в назві рахунку 93 «Витрати на збут» на загальний рахунок 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» з новим складом і переліком витрат.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Останні наукові дослідження щодо назви та складу рахунку 93 «Витрати на збут» представлені в наукових працях таких вітчизняних вчених, як М. С. Пушкар, В. А. Дерій, А. Ю. Козаченко, О. А. Шевчук та Н. М. Гудзенко. Але водночас у теорії та на практиці немає єдиної думки щодо назви та складу наведених вище витрат.

Зокрема М. С. Пушкар наголошує що: Рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виокремленням на рахунку двох субрахунків: «Витрати на маркетинг» і «Комерційні витрати» [1, с. 63].

Такої ж думки дотримується вчений В. А. Дерій у своїй монографії «Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю» [2, с. 250].

Козаченко А. Ю. витрати на збут продукції відносить до невиробничих витрат, а рахунок 93 «Витрати на збут» характеризує як рахунок, що містить інформацію про суму витрат, пов'язаних із операціями щодо вивезення продукції власним транспортом [3, с. 90-92].

Шевчук О. А. сприймає збут як процес, що розпочинається з моменту появи усної чи письмової угоди щодо купівлі-продажу продукції і триває до того моменту, коли покупець повністю розрахується за неї та отримає її у власність. Облік витрат на збут, з його точки зору, доцільно організувати за такими калькуляційними об'єктами: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. До рахунку 93 «Витрати на збут» рекомендовано відкрити 5 субрахунків: витрати на рекламу і маркетинг, витрати на зберігання готової продукції, транспортні витрати збуту, трансакційні витрати, інші витрати на збут [4, с. 20].

Гудзенко Н. М. вважає, що збут – це завершальна стадія кругообороту капіталу; підсистема господарської діяльності, що включає процес переміщення продукції від виробника до споживача (реалізацію), спрямований на задоволення потреб останнього; управління рухом товарів з визначенням фінансового результату, який формується при створенні нової вартості в процесі виробництва. Автор запропонувала перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», передбачивши для обліку витрат на збут субрахунок 931 «Витрати на збут» (932 «Комерційні витрати», 933 «Інші маркетингові витрати») [5, с. 25].

Попри значну увагу до цієї проблеми, невирішеною залишається низка питань, пов'язаних з назвою та складу субрахунків по рахунку 93 та розширення складу витрат на рахунку 93 «Витрати на збут».

### **ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ**

Метою даної статті є удосконалення ведення обліку витрат, що пов'язані зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг) у складі непрямих витрат підприємств, а також розробка пропозицій щодо удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та Положення (стандартів) бухгалтерського обліку П(С)БО № 16 «Витрати».

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

В умовах ринкової економіки України підприємства є основною ланкою всієї економіки. Метою створення кожного підприємства є отримання прибутку в результаті господарської діяльності. Господарська діяльність тісно пов'язана зі збутом.

Збутова діяльність – це цілісний процес, що охоплює: планування обсягу реалізації товарів із урахуванням рівня прибутку, що очікується; пошук і обрання найкращого партнера – постачальника (покупця); проведення торгів, включаючи встановлення ціни відповідно до якості товару та інтенсивності попиту; виявлення й активне використання факторів, здатних прискорити збут продукції та збільшити прибуток від реалізації [6].

Для того щоб зрозуміти проблеми обліку збутової діяльності та знайти шляхи вирішення обліку збутової діяльності, насамперед треба дати відповідь на такі запитання, що таке збут, реклама та маркетинг.

Згідно з Мочерним С. В., Ларіною Я. С., Устинкою О. А., Юрієм С. І. збут – це комплекс післявиробничих операцій, які здійснюють юридичні та фізичні особи з моменту виготовлення продукції до її продажу покупцеві.

Основними функціями збутової діяльності є:

- 1) продовження процесу безпосереднього виробництва (доробка і підготовка до продажу). Підготовка до продажу охоплює сортування, фасування, пакування та маркірування. Доробка товару часто здійснюється для пристосування його до місцевих умов, зокрема до вимог регіональної системи стандартів;
- 2) остаточне визначення вартості ціни товарів з урахуванням співвідношення попиту і пропозиції;
- 3) посилення конкурентоспроможності товару завдяки рекламі, наданню комплексу післяпродажних послуг тощо;
- 4) дослідження ринку, активний вплив на виробництво на основі вивчення потреб покупців. Конкретизацією категорії «збут товарів» є поняття «канал збуту».

Складова частина збуту – продаж товарів, тобто особисте ділове спілкування продавця і покупця щодо якості й ціни товару, спрямоване на передання продавцем товару покупцеві за грошову оплату. Головним методом збуту товарів є опосередкований збут, який здійснюється через товарні біржі, торгові дома, супермаркети та посередницькі структури. Другий за значенням метод збуту товарів – безпосередній, за якого між виробниками і споживачами немає посередників. Формою безпосереднього та опосередкованого збуту є реалізація товарів і послуг за телефоном. Важливий метод збуту товарів – торгівля у кредит [7, с. 259].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» п. 19 витрати на збут включають: – витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг). Але витрати на збут вкрай відрізняються від витрат на рекламну та маркетингову діяльність (дослідження ринку).

Витрати на збут – це витрати підприємства, які пов'язані з пакувальними матеріалами, ремонтом тари, оплатою праці та комісійними винагородами продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут, передпродажною підготовкою товарів, витратами на відрядження працівників, зайнятих збутом, утриманням основних засобів, транспортуванням і страхуванням готової продукції (товарів), гарантійним ремонтом і гарантійним обслуговуванням та іншими витратами.

Тобто це всі ті витрати, які безпосередньо пов'язані з післявиробничою реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) покупцям та замовникам [8].

В ефективному здійсненні діяльності підприємства значну роль відіграє інформаційне забезпечення. Інформаційний потік тягне за собою витрати на рекламу. Витрати на рекламу це витрати підприємства, які пов'язані з процесом поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретної продукції (товарів, робіт, послуг), сповіщення споживачів, створення популярності та попиту на продукцію (товари, роботи, послуги) для більш оперативного її просування на ринках збуту. Тобто це витрати, які пов'язані із поширенням інформації та відомостей про продукцію (товари, роботи, послуги), стимулювання споживчого попиту на продукцію.

Згідно із ст. 1 Закону України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 39 реклама – це інформація про особу чи товар, розповсюджена в будь-якій формі та в будь-який спосіб і призначена сформулювати або підтримати обізнаність споживачів реклами та їх інтерес щодо такої особи чи товару [9].

Рекламу виділяють у самостійний напрямок, проте, як свідчить міжнародна практика, найбільшої ефективності та значущості реклама набуває лише в комплексі з маркетинговою діяльністю та маркетингом у цілому.

Згідно з Гаркавенко С. С. маркетинг – являє собою процес управління та втілення задуму, ціноутворення, просування та реалізацію ідей, товарів та послуг через обмін, що задовольняє цілі окремих осіб та організацій.

Саме потреби стають поштовхом для створення товарів, що задовольняють ці потреби. Маркетинг як процес передбачає обмін між двома сторонами – продавцем та покупцем, кожна з яких отримує те, що їй потрібно: покупець – товари, послуги, а продавець – прибуток або інший фінансовий чи нефінансовий зиск.

Комплекс маркетингу – це сукупність маркетингових засобів (товар, ціна, розподіл, просування), певна структура яких забезпечує досягнення поставленої мети та вирішення маркетингових завдань .

Основними завданнями маркетингу є:

- 1) дослідження, аналіз і оцінка потреб реальних і потенційних споживачів продукції фірми в областях, що цікавлять фірму;
- 2) маркетингове забезпечення розробки нових товарів і послуг фірми;
- 3) аналіз, оцінка та прогнозування стану та розвитку ринків, на яких оперує або буде оперувати фірма, включаючи дослідження діяльності конкурентів;
- 4) формування асортиментної політики фірми;
- 5) розробка цінової політики фірми;
- 6) участь у формуванні стратегії і тактики ринкової поведінки фірми, включаючи розробку цінової політики;
- 7) збут продукції і послуг фірми;
- 8) комунікації маркетингу;
- 9) сервісне обслуговування [10, с. 14].

Витрати на маркетинг включають в себе комплекс заходів – це маркетингові дослідження, напрямки комплексного дослідження ринку, вивчення споживачів, конкурентів, посередників та постачальників, витрати на розробку стратегії маркетингу, тобто це сукупність витрат, необхідних для здійснення маркетингової діяльності і маркетингових заходів щодо формування і відтворення попиту на товари і послуги. Виходячи з існуючої концепції підприємницької діяльності, маркетингова (дослідження ринку) та рекламна діяльність порівняно із збутовою діяльністю – це три окремі та різні складові діяльності підприємства.

Отже, назва рахунку 93 «Витрати на збут» та його характеристика не повною мірою відповідають обліку та смислового розумінню складу облікових витрат що стосується збуту продукції (товарів, робіт, послуг) та проведення рекламних і маркетингових заходів. Тому для удосконалення чинного Плану рахунків, враховуючі розглянуті пропозиції різних авторів і результати наукових досліджень, та уникнення проблем з обліку витрат на збут (непрямих витрат) доцільно перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг».

При цьому облік витрат на збут доцільно вести на рахунку 93, з відкриттям синтетичних субрахунків 931 «Витрати на збут» залишити майже без змін відповідно до рахунку 93 «Витрати на збут» П(С)БО 16 «Витрати» п. 19 затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 але, четвертий пункт статті «Витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг)» виключити з витрат на збут та відкрити два окремих додаткових субрахунка 932 «Витрати на рекламу», 933 «Витрати на маркетинг». Запропоновані субрахунки та відповідний склад витрат в обліку можна використовувати у практичній діяльності бухгалтерів на вітчизняних промислових підприємствах.

Запропонований склад витрат на збут з відкриттям субрахунків на рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» представлені в табл. 1.

Таблиця 1 – Запропонований склад і перелік витрат на збутову, рекламну та маркетингову діяльність на рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»

Рахунок 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг»		
931 «Витрати на збут»	932 «Витрати на рекламу»	933 «Витрати на маркетинг»
1. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;	1. Витрати на оплату праці працівникам підрозділів, рекламним агентам, які безпосередньо зайняті забезпеченням реклами продукції (товарів, робіт, послуг);	1. Витрати на оплату праці працівникам підрозділів, маркетологам, які безпосередньо забезпечують маркетингову діяльність (політику) підприємства;
2. Витрати на ремонт тари;	2. Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих рекламою продукції (товарів, робіт, послуг);	2. Витрати на службові відрядження працівників, зайнятих маркетинговою діяльністю;
3. Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;		
4. Витрати на передпродажну підготовку товарів;	3. Відрахування на соціальні заходи (розрахунки за страхуванням на обов'язкове державне пенсійне страхування, соціальне страхування, соціальне страхування на випадок безробіття тощо);	3. Відрахування на соціальні заходи (розрахунки за страхуванням на обов'язкове державне пенсійне страхування, соціальне страхування, соціальне страхування на випадок безробіття тощо);
5. Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;		
6. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг:	4. Витрати на оплату теле-радіокомунікаційних послуг;	4. Витрати на оплату теле-радіокомунікаційних послуг;
	6.1. витрати на операційну оренду;	5. Витрати на зв'язок ( поштові, телеграфні, телефонні: мобільний, стаціонарний, факс) та інтернет, абонентське обслуговування;
6.2. витрати на страхування;		
6.3. амортизаційні відрахування;	6. Витрати на врегулювання спорів у судових органах (юридичні послуги);	6. Витрати на врегулювання спорів у судових органах (юридичні послуги);
6.4. витрати на ремонт;		
6.5. витрати на опалення, освітлення;	7. Інші витрати на утримання підрозділів підприємства, пов'язаних з рекламою продукції (товарів, робіт, послуг);	7. Витрати на оплату інформаційно-консультаційних послуг;
6.6. витрати на охоронні послуги.		
7. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;	8. Витрати на розробку, дизайн та видання рекламних матеріалів (буклетів, журналів, листівок, упаковок, фірмових пакетів та інш.);	8. Інші витрати на утримання підрозділів підприємства, пов'язаних з маркетинговою діяльністю промислового підприємства;
		9. Витрати на рекламу продукції (товарів) в засобах масової інформації, на телебаченні, радіостанціях;
8. Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;	10. Витрати на створення рекламних роликів, виготовлення та показ кіно та відеофільмів;	10. Витрати на дослідження життєвого циклу продукції (товарів);
9. Витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;	11. Рекламні витрати на виготовлення зовнішньої реклами (білборди, сітілайти, лайтбокси, конвексборди, беклайти, призматрони, реклама на транспорті, дорожні розтяжки, вивіски, тендери);	11. Маркетингові витрати на аналіз цін на продукцію (товари, роботи, послуги) та розробки цінової політики промислового підприємства;

	12. Витрати на проведення торгово-промислових виставок, ярмарок для ознайомлення продукції (товарів) з покупцями та клієнтами;	12. Маркетингові витрати на визначення та розробки товарної політики промислового підприємства;
10. Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) промислового підприємства;		13. Маркетингові витрати на комунікаційну політику просування товару (стимулювання збуту, зв'язок з громадськістю, прямий маркетинг, персональні продажі);
	13. Витрати на оформлення вітрин (витрати пов'язані з демонстрацією продукції (товарів) у вітринах);	14. Маркетингові витрати на вивчення та аналіз динаміки попиту та пропозиції на продукцію (товари, роботи, послуги);
11. Інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;	14. Витрати на утримання та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних із рекламою продукції (товарів);	15. Маркетингові витрати на аналіз конкурентної продукції (товарів), визначення основних конкурентів підприємства на ринку збуту;
	15. Інші витрати, які пов'язані з проведенням рекламних заходів стосовно продукції (товарів);	16. Витрати на утримання та ремонт основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, пов'язаних з маркетинговою діяльністю підприємства;
		17. Інші витрати.

### ВИСНОВКИ

Дослідження теоретичних аспектів, нормативних документів, практики ведення бухгалтерського обліку витрат на збут, виходячи з існуючої концепції підприємницької діяльності, дають змогу стверджувати, що маркетингова, рекламна та збутова діяльність є трьома окремими та різними складовими діяльності підприємства, але вони тісно пов'язані між собою.

Отже, назва рахунку 93 «Витрати на збут» та його характеристика не повною мірою відповідають обліку та смислому розумінню складу облікових витрат, що стосується збуту продукції (товарів, робіт, послуг) та проведення рекламних і маркетингових заходів.

Тому для удосконалення чинного плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291, Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку та Положення (стандартів) бухгалтерського обліку П(С)БО № 16 «Витрати», враховуючи розглянуті пропозиції різних авторів і результати наукових досліджень, та уникнення проблем з обліку витрат на збут, рекомендовано внести зміни в назві рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» з відкриттям субрахунків.

### ЛІТЕРАТУРА

1. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М. С. Пушкар. — Тернопіль : Карт-бланш, 2006. — 334 с.
2. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємства у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. — Тернопіль : Карт-бланш, 2009. — 272 с.
3. Козаченко А. Ю. Системний підхід до формування відображення в обліку невиробничих витрат / А. Ю. Козаченко // Економічний часопис – XXI. — 2012. — № 11—12 (1). — С. 90—92.
4. Шевчук О. А. Облік і аудит витрат на збут продукції в підприємствах цукрової промисловості : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз аудит» / О. А. Шевчук. — Тернопіль, 2012. — 20 с.

5. Гудзенко Н. М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз аудит» / Н. М. Гудзенко. — К., 2006. — 25 с.
6. Балабанова Л. В. Управління збутовою політикою : навч. посіб. / Л. В. Балабанова, Ю. П. Митрохіна. — К. : Центр учбової літератури, 2011. — 240 с.
7. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устинко, С. І. Юрій ; за ред. С. В. Мочерного. — Львів : Світ, 2005. — Т. 1. — 616 с.
8. Закон України «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» 16 «Витрати» від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Закон України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 271/96-ВР [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/270/96-ВР>.
10. Гаркавенко С. С. Маркетинг : підруч. / С. С. Гаркавенко. — К. : Лібра, 2002. — 705 с.
11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
12. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу та маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. — 2010. — № 12. — С. 14—19.
13. Миронов Ю. Б. Основи рекламної діяльності : навч. посіб. / Ю. Б. Миронов, Р. М. Крамар. — Дрогобич : Посвіт, 2007. — 108 с.
14. Загородній А. Г. Облік і аудит : термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г. О. Патрин. — Львів : Центр Європи, 2002. — 671 с.

#### REFERENCES

1. Pushkar, M.S. (2006), *Kreatyvnyj oblik (stvorennya informacii' dlja menedzheriv* [Creative account (creation of information for managers)], monograph, Carte blanche Ternopil, Ternopil, Ukraine.
2. Dery, V.A. (2009), *Vytraty i dohody pidpryjemstva u systemi obliku ta kontrolju* [Costs and business income in the accounting system and control], monograph, Carte blanche Ternopil, Carte blanche, Ukraine.
3. Kozachenko, A.Y. (2012), “Accounting and control of marketing operations in agricultural enterprises”, *Ekonomichnij chasopis – XXI*, no. 11-12 (1), pp. 90-92.
4. Shevchuk, O.A. (2012), “Accounting and audit costs for the marketing of products in the sugar industry enterprises”, Thesis abstract for Cand. Sc (Economic), 08.00.09 – *buhgalters'kij oblik, analiz audit*, Ternopil, Ukraine.
5. Gudzenko, N.M. (2006), “Accounting and control of marketing operations in agricultural enterprises”, Thesis abstract for Cand. Sc (Economic), 08.00.09 – *buhgalters'kij oblik, analiz audit*, Kyiv, Ukraine.
6. Balabanov, L.V. and Mitrokhin, Yu.P. (2011), *Upravlinnja zbutovoju politykoju* [Manage sales policy], tutorial, Allowance, the center of educational literature.
7. Mocherny, S.V., Larina, Y.S., Ustinkov, O.A. and Yuri, S.I. (2005), *Ekonomichnyj encyklopedychnyj slovnyk* [Economic Encyclopedic Dictionary], vol. 1, Svyt, Lviv, Ukraine.
8. Law of Ukraine "On Approval of (standard) accounting" 16 "Expenses" from 31.12.99 no. 318, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (access March 20, 2014).
9. Law of Ukraine "On Advertising" from 07.03.96, no. 271/96-VR, available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/270/96-VP> (access March 15, 2014).
10. Garkavenko, S.S. (2002), *Marketyngh* [Marketing], textbook, Libra, Kyiv, Ukraine.
11. Instructions on the application chart of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations approved by order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 30.11.99, the no. 291, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (access March 14, 2014).
12. Bezverkhy, K. (2010), “Modern approaches to improving the accounting of indirect costs on the marketing, advertising and marketing”, *Buhgalters'kij oblik i audyt*, no. 12, pp. 14-19.
13. Mironov, Y.B. and Kramar, R.M. (2007), *Osnovy reklamnoi' dijal'nosti* [Fundamentals of advertising], textbook, Posvit, Drohobich, Ukraine.
14. Zagorodnii, A.G., Voznyuk, G.L. and Partin, G.O. (2002), *Oblik i audyt* [Accounting and Auditing], terminology dictionary, Lviv, Ukraine.