

УДК 657.471

Поліщук І.Р.

кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу  
за видами економічної діяльності  
Житомирського державного технологічного університету

## УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЗБУТ ВІДПОВІДНО ДО МАРКЕТИНГОВОЇ СТРАТЕГІЇ ПІДПРИЄМСТВА: СТАТИСТИЧНА ОЦІНКА ТА ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

### MANAGEMENT COSTS OF SALES ACCORDING TO THE MARKETING STRATEGY OF THE ENTERPRISE: STATISTICAL EVALUATION AND ACCOUNTING SOFTWARE

#### АНОТАЦІЯ

У статті охарактеризовано нормативно-правове регулювання структури витрат на збут у бухгалтерському обліку. Проаналізовано доцільність застосування маркетингових стратегій за стадіями життєвого циклу бізнесу та їх вплив на фінансовий стан. Визначено пріоритетні напрями договірної та облікової політики в частині витрат на збут. Запропоновано оптимальне співвідношення фінансового результату та оподаткування, чистого доходу, валюти балансу та витрат на збут для оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємства.

**Ключові слова:** витрати на збут, маркетингова стратегія, маркетинг, договірна політика, облікова політика.

#### АННОТАЦИЯ

В статье охарактеризовано нормативно-правовое регулирование структуры затрат на сбыт в бухгалтерском учете. Проанализирована целесообразность применения маркетинговых стратегий по стадиям жизненного цикла бизнеса и их влияние на финансовое состояние. Определены приоритетные направления договорной и учетной политики в части затрат на сбыт. Предложено оптимальное соотношение финансового результата и налогообложения, чистого дохода, валюты баланса и затрат на сбыт для оценки эффективности маркетинговой деятельности предприятия.

**Ключевые слова:** затраты на сбыт, маркетинговая стратегия, маркетинг, договорная политика, учетная политика.

#### ANNOTATION

Legal regulation structure of costs of sales in accounting has been characterized. The feasibility of marketing strategies for the business life cycle stages and their impact on the financial position have been analyzed. The priority areas of contracting and accounting policies as part of cost of sales have been determined. The optimum ratio of the financial result before tax, net income, balance sheet and cost of sales have been proposed to evaluate the effectiveness of marketing activity of enterprise.

**Keywords:** distribution costs, marketing strategy, marketing, contractual policy, the accounting policy.

**Постановка проблеми.** Для ефективного управління фінансовими результатами від операційної діяльності недостатньо інформації про динаміку розміру валового прибутку, інших операційних доходів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, необхідно враховувати можливі напрями покращання оптимізації розміру витрат, пов'язаних із реалізацією продукції за рахунок зміни облікової політики, пріоритету щодо основних видів продукції, що користуються найбільшим попитом і займають найбільшу частку у структурі продажів, програми лояльності в договірній

політиці тощо. Статистична оцінка показників рентабельності операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-вересень 2015 р. виявила позитивні показники ефективності за такими видами економічної діяльності, як: промисловість – 3,4%; оптова та роздрібна торгівля, ремонт автотранспортних засобів і мотоциклів – 1,5%; транспорт, складське господарство, поштова та кур'єрська діяльність – 10,6%; інформація та телекомунікації – 8,8%; професійна, наукова та технічна діяльність – 9,7%; освіта – 23,3% [9]. Потребує дослідження вплив договірної політики на фінансові результати для виявлення резервів підвищення рентабельності, а також удосконалення положень облікової політики для забезпечення повної і достовірної інформації про реалізацію продукції (товарів, робіт, послуг).

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням підходів до класифікації бізнес-процесів, структури витрат на збут та аналітичного забезпечення збутової діяльності займалися такі вчені та науковці, як: Гавришко Н.В. [1], Лисенко О.А. [3], Майбогіна Н.В. [4], Мельничук І.В. [5], Ситник Г. [10], Шиманська А. [11].

Мельничук І.В. поглиблено досліджував методичні підходи до розрахунку показників ефективності інновацій у межах основної діяльності підприємств текстильної промисловості, аналітичний інструментарій для оцінки інновацій у сфері виробництва та збуту продукції текстильної галузі [5].

Заслужують на увагу підходи до класифікації бізнес-процесів, виділені Лисенко О.А. [3, с. 193], зокрема, за ступенем впливу на результативність (ключові (вирішальні), ризикові), за ознакою часу (безперервно повторюються, періодично повторюються), за участю у додаванні якості до продукції (основні, допоміжні).

Ситник Г. наводить існуючі підходи до класифікації бізнес-процесів, зокрема, за характером протікання в часі: циклічні (постійно повторюються), періодичні, одноразові, а також пропонує виокремити за відношенням до конкретного підприємства: типові (еталонні), галу-

зеві (референтні), індивідуальні, конкурентні), за рівнем інноваційності: традиційні (ординарні), інноваційні [10, с. 55–56].

Шиманська А. пропонує класифікацію витрат на збут, поділяючи витрати на збут на: 1) основні

витрати на збут (витрати на управління збутом); 2) додаткові витрати на збут (витрати на складування продукції, витрати на затарювання та упаковку продукції, витрати на транспортування); 3) витрати на маркетинг (витрати на органі-

Таблиця 1

**Порівняльна характеристика структури витрат на збут  
відповідно до нормативно-правових документів**

Елементи витрат на збут	П(С)БО 16 «Витрати» [8]	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2]	Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [6]
Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції)	Оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут	Витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту	+
Відрахування на соціальні заходи	–	–	+
Витрати на маркетинг та рекламу	+	+	Витрати на проведення маркетингових заходів
Витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом	+	–	+
Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	–	+
Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції)	+	+	+
Витрати на тару	+	–	+
Витрати на транспортування	Витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки	+	+
Витрати на страхування	+	–	–
Витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування	+	–	+
Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції)	–	+	+
Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	–	–	+

зацію та проведення маркетингових досліджень, витрати на розроблення та впровадження нового модифікованого продукту, витрати на формування попиту та стимулювання збуту, інші витрати на маркетинг [11, с. 27].

Гавришко Н.В. вважає, що витрати на збут за економічним змістом можна поділити на: а) додаткові – пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку; б) чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю. Маркетинг і збут є сферами діяльності, у межах яких доцільно організувати облік витрат за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, зовнішніми сегментами, що дозволить керівникам відповідних рівнів управління оперативно приймати рішення; забезпечить посилений контроль над раціональним витрачанням коштів; дасть змогу оцінити внесок кожного центру відповідальності, зовнішнього сегмента в загальний результат діяльності підприємства [1].

Майбогіною Н.В. розроблено комплекс ключових показників, які відображають основні напрямки оцінки стану та динаміки збутової діяльності. Розроблено комплекс ключових показників, які відображають основні напрямки оцінки стану та динаміки збутової діяльності. Для цього виділено два основні напрямки аналізу – оцінка екстенсивного (температурного приросту (спаду) обсягів збуту, темп приросту (спаду) кількості укладених договорів, темп приросту кількості нових клієнтів / втрачених клієнтів до клієнтської бази) та інтенсивного розвитку збутової діяльності (температурного приросту (зниження) збутових витрат, темп приросту (скорочення) дебіторської заборгованості, темп приросту (зменшення) кількості реклаमाцій, коефіцієнт виконання плану збуту з обсягу реалізації) [4, с. 8–9].

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Однак, незважаючи на значні напрацювання з проблематики, що вивчається вищезазначеними вченими, відсутній єдиний підхід до класифікації витрат на збут та визначення їх оптимального розміру для досягнення бажаних фінансових результатів. Потребує уточнення перелік аналітичних показників для виявлення можливостей і загроз безперервності діяльності підприємства.

**Мета статті** полягає у визначенні структури витрат на збут та їх оптимальний розмір для досягнення максимальних позитивних фінансових результатів від операційної діяльності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Розглянемо структуру витрат на збут, регламентовану основними нормативними документами: П(С)БО 16 «Витрати» [8], Інструкцією про за-

стосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [2] та Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності [6] (табл. 1).

З огляду на висвітлені питання класифікації та нормативно-правового регулювання обліку витрат на збут та необхідність оптимізації їх розміру пропонуємо наступний їх поділ, що слід передбачити в Положенні про облікову політику:

1) основні витрати, пов'язані зі збутом продукції (витрати на оплату праці персоналу, що забезпечують збут товарів (продукції); відрахування на соціальні заходи; витрати на оренду необоротних активів, що забезпечують збут товарів (продукції); амортизація необоротних активів, що забезпечують збут товарів (продукції); витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції); витрати на тару; витрати на транспортування; витрати на страхування; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції);

2) допоміжні витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту – витрати на маркетингові дослідження та рекламу; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

3) витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту – витрати на маркетингові дослідження та рекламу; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, тощо.

Відповідно до пп. 14.1.108 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу, маркетингові послуги (маркетинг) – послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги) [7].

При управлінні розміром витрат на збут слід ураховувати тип виробництва (масове, серійне, індивідуальне) та залежність від сезонності виробництва. Адже під час сезонного періоду обсяги реалізації продукції і, відповідно, прибуток значно перевищують обсяги реалізації в несезонний період. Розмір витрат на збут в несезонний період зменшиться, а в сезонний період – збільшиться.

Детального розгляду потребує вплив договірної політики на облік витрат на збут. Під договірною політикою слід розуміти сукупність дій, спрямованих на облікове моделювання умов господарських договорів та фінансових результатів від їх виконання для залучення нових та утримання постійних покупців (клієнтів), забезпечуючи при цьому отримання суб'єктом господарювання економічних вигод.

На сьогоднішній день на великих, малих і середніх підприємствах при становленні та виживанні на ринку значну роль відіграють постійні клієнти (покупці і замовники). Для збереження їх замовлень іноді доводиться укладати договір здійснення операцій, який призведе до отримання нульового прибутку або непокритого збитку для наступного укладання договору з закладеним прибутком від замовлення (табл. 2).

Таблиця 2

**Характеристика впливу програми лояльності покупців відповідно до укладених договорів на фінансові результати від реалізації**

№ з/п	Варіанти укладення договору відповідно до звітнього періоду	Характеристика фінансового результату від господарської операції
1	Обидва договори укладені в одному звітньому періоді	Прибуток від другого договору покриває збитки від другого договору і навіть перевищує
2	Договори укладені в різних звітних періодах: а) у першому звітньому періоді договір (збитковий або з нульовим прибутком), а в другому – прибутковий	У першому звітньому періоді на підприємстві наявні збитки, а в другому звітньому періоді – нерозподілені прибутки
	б) у першому звітньому періоді договір із закладеним прибутком, а в другому звітньому періоді – із закладеним збитком	У першому звітньому періоді на підприємстві наявні нерозподілені прибутки, а в другому звітньому періоді – непокриті збитки

Управлінський персонал для залучення нових покупців повинен звернути увагу на підвищення якості і конкурентоспроможності продукції (співвідношення ціни і якості), а також застосовувати заходи щодо стимулювання збуту, наприклад рекламу. З метою утримання постійних покупців доцільно застосовувати програму лояльності, забезпечуючи беззбитковість здійснених при цьому операцій.

Етапами життєвого циклу бізнесу, що безпосередньо впливають на співвідношення між витратами на збут та фінансовими результатами від операційної діяльності, є: 1) зародження (створення підприємства); 2) прискорення росту; 3) уповільнення темпів зростання; 4) зрілість; 5) занепад.

На першому етапі «зародження (створення підприємства)» головною метою діяльності

суб'єкта господарювання є виживання на ринку, спрямованість на максимізацію прибутку, основне завдання – вихід на ринок, перше поєднання складових виробничого процесу, подолання бар'єрів «входу». За даних умов важливе значення має оптимізація асортименту, розмір витрат на збут має тенденцію до зростання.

Головною метою на другому етапі «прискорення росту» є одержання короткострокового прибутку та досягнення прискореного зростання. Організація праці спрямована на планування прибутку та розробку механізму стимулювання, підвищення ступеня агресивності конкурентної стратегії підприємства, виникнення системи зв'язків виробничого процесу. Тенденція щодо витрат на збут, зокрема витрат на рекламу, – зростання.

На третьому етапі «уповільнення темпів зростання» головною метою є систематичний, збалансований ріст та формування індивідуального іміджу, основне завдання – ріст різними напрямками технологічного процесу, підвищення рівня організації праці, повне подолання бар'єрів «входу», закінчення формування кадрової підсистеми, початок оновлення технічної бази, тенденція загального зниження рентабельності. За даних умов розмір витрат на збут потрібно скорочувати.

Головною метою на четвертому етапі «зрілість» є забезпечення стабільності, збереження досягнутого рівня розвитку на найдовший проміжок часу. Тут має місце тенденція до скорочення розміру витрат на збут.

П'ятий етап «занепад» спрямований на забезпечення оновлення всіх функцій підприємства, ріст забезпечується за рахунок колективізму; основне завдання – омолодження, у галузі організації праці – упровадження найсучасніших досягнень наукової організації праці. Розмір витрат на збут продовжує зменшуватися.

Власники та управлінський персонал підприємства зацікавлені на будь-якому етапі життєвого циклу підприємства в забезпеченні оптимального співвідношення між витратами на збут та фінансовими результатами від операційної діяльності тощо.

Уважаємо за доцільне здійснювати аналіз ефективності маркетингової діяльності шляхом порівняння основних показників, зокрема, фінансового результату до оподаткування, чистого доходу, валюти балансу та витрат на збут (1).

$$T_{\text{фр}} > T_{\text{чд}} > T_{\text{об}} > T_{\text{вз}}, \quad (1)$$

де  $T_{\text{фр}}$  – темп зростання фінансового результату до оподаткування;

$T_{\text{чд}}$  – темп зростання чистого доходу;

$T_{\text{об}}$  – темп зростання валюти балансу;

$T_{\text{вз}}$  – темп зростання витрат на збут.

Дотримання даної нерівності свідчить про те, що вкладення коштів у маркетингову діяльність призвело до збільшення масштабів виробництва, зростання обсягів реалізації, що в цілому зумовило зростання фінансового результату



до оподаткування і підвищення ефективності використання активів за рахунок зниження собівартості.

**Висновки.** У результаті дослідження підходів до управління витратами на збут можна зробити наступні висновки:

1. На основі існуючих підходів до класифікації та нормативно-правового регулювання обліку витрат на збут пропонуємо передбачити в Положенні про облікову політику наступний їх поділ: 1) основні витрати, пов'язані зі збутом продукції; 2) допоміжні витрати, пов'язані з уточненням маркетингової товарної та цінової політики щодо наявного асортименту; 3) витрати на розвиток маркетингової товарної та цінової політики щодо оновлення асортименту.

2. Договірна політика лояльності щодо утримання постійних покупців дозволяє укладати з ними договори, виконання яких призводить як до прибуткових, так і збиткових наслідків господарських операцій. Якщо господарські операції відображені в різних звітних періодах, то можливі дві ситуації: 1) у першому звітному періоді операція збиткова або з нульовим прибутком, а в другому – прибуткова; 2) у першому звітному періоді відбулася операція із закладеним прибутком, а в другому звітному періоді – із закладеним збитком.

3. Урахування особливостей господарської діяльності, застосування договірної політики та запропонованих елементів облікової політики створює можливості для планування та прогнозування розміру і структури витрат на збут, з точки зору можливостей покращання його фінансового стану та фінансових результатів.

4. Уважаємо за доцільне здійснювати аналіз маркетингової діяльності шляхом визначення оптимального співвідношення серед основних показників, зокрема, фінансового результату до оподаткування, чистого доходу, валюти балансу та витрат на збут. Причому темпи зростання витрат на збут не повинні перевищувати темпи зростання всіх інших показників, тоді спостерігається збільшення обсягів виробництва і реалізації, що в цілому зумовлює максимізацію фінансового результату до оподаткування.

Перспективами подальших досліджень є розробка методології статистичних досліджень маркетингової діяльності підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України): автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Н.В. Гавришко; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль, 2001. – 19 с.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: станом на 08.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
3. Лисенко О.А. Класифікація бізнес-процесів на промислових підприємствах: теоретичні аспекти / О.А. Лисенко // Університетські наукові записки. – 2013. – № 2(46). – С. 190–197.
4. Майбогіна Н.В. Організація і методика аналізу збутової діяльності промислового підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / Н.В. Майбогіна; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К., 2007. – 15 с.
5. Мельничук І.В. Облік і аналіз інновацій у сфері випуску та збуту продукції текстильної промисловості: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09 / І. В. Мельничук; Терноп. нац. екон. ун-т. – Тернопіль, 2011. – 20 с.
6. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, затверджені Наказом Мінекономіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 (зі змінами на 02.03.2010 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.gov.lica.com.ua/b\\_text.php?base=1&id=548418&type=3](http://www.gov.lica.com.ua/b_text.php?base=1&id=548418&type=3).
7. Податковий кодекс України: станом на 01.02.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/paran1370#n1370>.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.99 р., затверджено Міністерством фінансів України (зі змінами на 27.06.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
9. Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-вересень 2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
10. Ситник Г. Класифікація бізнес-процесів підприємства торгівлі на основі процесного підходу / Г. Ситник // Схід. – 2012. – № 5(119). – С. 54–61.
11. Шиманська А. Класифікація витрат на збут промислового підприємства / А. Шиманська // Маркетинг в Україні. – 2014. – № 5. – С. 24–28.