

УДК 657.21:658

Н.С. Андрющенко

Житомирський національний агроєкологічний університет

ВИТРАТИ НА ЗБУТ – ВАЖЛИВА СКЛАДОВА СОБІВАРТОСТІ РЕАЛІЗОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Обґрунтовано необхідність визначення собівартості реалізованої продукції із включенням до її складу витрат на збут та продемонстровано вплив даного показника на прибутковість окремих видів продукції.

Постановка проблеми

Відсутність налагодженої системи збуту та продуманої маркетингової політики є однією з причин низьких фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Витрати, пов'язані з такою діяльністю, відображаються в обліку та фінансовій звітності у складі витрат на збут і покриваються за рахунок прибутку підприємства в період їх виникнення, а, отже, не впливають на собівартість реалізованої продукції. Таке відображення збутових витрат не сприяє отриманню повної інформації про рентабельність окремих видів продукції. Адаже в умовах ринкової економіки важливо не лише виробити продукцію, а й вигідно її продати. Лише виробнича собівартість не може дати реального уявлення ефективності виробництва. Відображення витрат на збут окремо від собівартості реалізованої продукції не дозволяє приймати правильні управлінські рішення. Це і зумовило вибір напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень та постановка завдання

У науковій літературі зустрічаються пропозиції щодо розподілу витрат на збут окремих видів продукції. Так, В.П. Ярмоленко впевнений, що практично не відповідає дійсній економічній потребі вилучення із собівартості реалізації витрат на збут через рахунки 93 та 79 [5]. П. Сук вказує, що для прийняття управлінських рішень потрібно розподіляти витрати на збут аналогічно до розподілу загальновиробничих витрат [4]. К. Друрі вважає, що затрати на доставку товару, заробітна плата продавців і транспортні витрати можуть бути безпосередньо віднесені до конкретних видів продукції [1, 202]. С. Мочерний зазначає, що у США витрати маркетингу перевищують витрати виробництва [2, 207]. Це підтверджує необхідність включення даних витрат в собівартість реалізованої продукції. Таким чином, виникає потреба в додаткових дослідженнях витрат на збут.

Об'єкт та методика дослідження

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні методів розподілу витрат на збут на сільськогосподарських підприємствах та дослідженні їх впливу на рентабельність окремих видів продукції.

Об'єктом дослідження є процес відображення витрат на збут в обліку сільськогосподарських підприємств.

Методологічною та інформаційною основою дослідження є ПСБО 16 „Витрати”, Методичні рекомендації щодо планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, праці вітчизняних та зарубіжних науковців, бухгалтерська документація та фінансова звітність аграрних підприємств Житомирської області, власні спостереження.

Методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичне узагальнення та формулювання висновків), індукції та дедукції (вивчення складу витрат на збут, впливу їх ознак на облік та порядок розподілу), порівняння (виявлення спільних та відмінних ознак розподільчих та умовно-розподільчих витрат), бухгалтерське спостереження (збір первинної інформації про способи реєстрації витрат на збут), статистико-економічний (опрацювання статистичної та фінансової інформації).

Результати дослідження

Дослідження, проведені на прикладі сільськогосподарських підприємств Житомирської області, показали, що лише в 35 % підприємств, із всіх досліджуваних, присутні витрати на збут у фінансовій звітності та бухгалтерських регістрах по рахунку 93 „Витрати на збут”. Проте це не означає, що в решті підприємств вони відсутні взагалі.

Так, більш глибоке вивчення бухгалтерської документації сільськогосподарських підприємств показало, що витрати на збут присутні у всіх підприємствах, однак варіанти обліку цих витрат на практиці різні:

- 1) на рахунку 93 „Витрати на збут”;
- 2) на рахунках 90 „Собівартість реалізації”;
- 3) на рахунку 23 „Виробництво”;
- 4) на рахунку 92 „Адміністративні витрати”.

Відображення витрат на збут на інших витратних рахунках, тобто поза рахунком 93 „Витрати на збут”, пов'язане з тим, що: по-перше, для списання собівартості реалізованої продукції та витрат на збут бухгалтери використовують рахунок 90 „Собівартість реалізації” як аналог рахунку 46 „Реалізація”, що існував до реформування національного бухгалтерського обліку; по-друге, витрати, пов'язані зі зберіганням продукції, найчастіше відносять до адміністративних витрат; по-третє, витрати, пов'язані з доробкою, сортуванням продукції, наданням їй товарного вигляду або кращих споживчих якостей на практиці включають до виробничих витрат і як результат – собівартість одиниці реалізованої продукції є вищою за собівартість продукції, що залишилась для внутрішньогосподарського споживання. Дана проблема вже піднімалась в науковій літературі. Так, Н.Л. Правдюк зазначає, що „в умовах ринкової економіки, коли сільськогосподарські підприємства розвивають не тільки виробництво продукції, а й її переробку та створюють свою торговельну мережу, їх витрати на збут збільшуються як в абсолютних, так і у відносних розмірах. Тому, для оперативного управління підприємством, прийняття відповідних

рішень важливо мати не окремі та розкидані по кількох рахунках дані про витрати збутового характеру, а систематизовані дані, причому на кожну господарську операцію, пов'язану з реалізацією продукції" [3].

Отже, на сільськогосподарських підприємствах Житомирської області збутові витрати списуються на фінансові результати через рахунки 93 „Витрати на збут”, 92 „Адміністративні витрати”, 90 „Собівартість реалізації” та 23 „Виробництво”. При цьому відсутня інформація про величину витрат на збут як вцілому по підприємству, так і за окремими видами продукції. Така інформація необхідна для розрахунку комерційної собівартості продукції, тобто собівартості реалізованої продукції із включенням витрат на реалізацію, що повинна прийматись до уваги при прийнятті управлінських рішень щодо видів діяльності підприємства. Даний показник дає можливість правильно визначити рентабельні види продукції і прийняти обґрунтовані рішення щодо доцільності виробництва тих чи інших видів продукції чи зміни напрямку спеціалізації. Для того, щоб розрахувати комерційну собівартість, потрібна інформація про витрати на збут за кожним видом продукції. Щоб отримати таку інформацію потрібно всі витрати, пов'язані з реалізацією продукції відображати на рахунку 93 „Витрати на збут” в розрізі субрахунків 931 „Розподільчі витрати на збут” та 932 „Умовно-розподільчі витрати збуту”. Розподільчі витрати в момент їх виникнення потрібно включати в собівартість відповідних видів реалізованої продукції, а умовно-розподільчі вкінці року розподіляти між об'єктами пропорційно до виручки від реалізації. Таким чином, у фінансовому обліку витрати на збут списуватимуться на фінансові результати так, як це передбачено законодавчо, а в управлінському обліку розподілятимуться між окремими видами реалізованої продукції з метою визначення комерційної собівартості реалізованої продукції. У результаті керівництво підприємства матиме можливість точно розрахувати рентабельність окремих видів продукції та прийняти правильне управлінське рішення щодо подальшої діяльності.

Варто додати, що наявність інформації про витрати, пов'язані зі збутом окремих видів продукції, дозволяє провести поглиблений аналіз пошуку можливих шляхів щодо ефективності збутової діяльності підприємства.

На досліджуваних нами підприємствах не проводиться аналіз впливу збутових витрат на собівартість продукції та на фінансові результати. Врахування впливу даних витрат на прибутковість окремих видів продукції має важливе значення при визначенні господарської діяльності на перспективу.

Просліджуємо такий вплив на прикладі ДП НДГ „Україна” Черняхівського району. Протягом звітного року на підприємстві були здійснені наступні витрати, пов'язані з реалізацією продукції (табл. 1).

Розподільчі витрати збуту здійснювались для реалізації пшениці, ячменю та ВРХ. Ці витрати можна в момент їх виникнення відразу відносити на конкретні об'єкти, але через субрахунок 931 „Розподільчі витрати збуту”, щоб мати інформацію про питому вагу збутових витрат в собівартості реалізованої продукції.

Таблиця 1. Витрати на збут ДП НДГ „Україна”, 2008 р.

Розподільчі збутові витрати				Умовно-розподільчі збутові витрати			
Вид витрат	Сума, грн	Дт	Кт	Вид витрат	Сума, грн	Дт	Кт
Послуги автопарку	26870	931	235	Витрати на відрядження	125	932	372
Послуги МТП	202	931	238	Інформаційні послуги	66	932	685
Оплата праці працівників, зайнятих збутом	639	931	81	Витрати на оплату праці маркетолога	7200	932	66
Відрахування на соціальні заходи	100	931	65	Відрахування на соціальні заходи	1068	932	65
Всього	27811	931	x	Всього	8454	932	x

Для цього потрібно аналітичний облік витрат на збут вести не лише за статтями витрат, а й за об'єктами – окремими видами продукції, що реалізується. Дослідимо, як зміниться прибуток від реалізації окремих видів продукції із включенням витрат на збут та без них в ДП НДГ „Україна” Черняхівського району (табл. 2). Попередньо здійснимо розподіл витрат по рахунку 932 „Умовно-розподільчі витрати на збут”. Базою розподілу візьмемо виручку від реалізації продукції.

Таблиця 2. Вплив збутових витрат на прибуток від реалізації продукції в ДП НДГ „Україна”, 2008 р.

Вид продукції	Виробнича собівартість реалізованої продукції, грн	Витрати на збут, грн		Комерційна собівартість реалізованої продукції, грн	Виручка, грн	Прибуток від реалізації продукції*, грн	
		Розподільчі	Умовно-розподільчі			I	II
Ячмінь	145920	902	1162,8	147984,8	228000	82080	80015
Хміль	135993	3200	708,9	140044,9	139000	3007	-1045
Молоко	342000	–	2754,0	349254,0	540000	198000	190746
ВРХ	450520	10800	2320,5	463640,5	455000	4480	-8640
Свині	69560	–	367,2	69927,2	72000	2350	2073
Разом	1303473	27811	8454	1332791	1652000	348527	319209

* I – без включення збутових витрат;

II – із включенням витрат на збут.

Отриманий результат дослідження свідчить про те, що галузі скотарства і хмелярства в ДП НДГ „Україна” є збитковими, хоча дані види діяльності на підприємстві вважаються прибутковими. Отже, включення збутових витрат в собівартість реалізованої продукції дає можливість достовірно визначити рентабельність окремих видів продукції, що сприятиме прийняттю правильних управлінських рішень щодо видів діяльності.

Висновки

У результаті проведеного дослідження виявлено можливість прямого та непрямого віднесення збутових витрат на окремі види реалізованої продукції. Доведено, що достовірне визначення рентабельності продукції можливе лише при включенні витрат на збут в собівартість реалізованої продукції. Облік витрат на збут на субрахунках 931 „Розподільчі витрати на збут” та 932 „Умовно-розподільчі витрати на збут” дозволяє розподіляти реалізаційні витрати на певні види продукції, що сприяє формуванню необхідної інформаційної бази про рівень доходності для прийняття правильних управлінських рішень щодо доцільності подальшого виробництва.

У подальших дослідженнях планується здійснити аналіз впливу адміністративних витрат на фінансові результати операційної діяльності.

Література

1. Друрі К. Введение в управленческий производственный учет / К. Друри ; [пер. с англ. Н.Д. Эриашвили]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
 2. Економічна енциклопедія: у 3-х т. / [ред. рада: Б.Д. Гаврилишин (гол. ред. ради) та ін.]. – К.: Видавничий центр „Академія”; Тернопіль: Акад. нар. госп-ва, 2000. – Т. 1: А-К – 207 с.
 3. Правдюк Н.Л. Особливості обліку витрат на збут у сільському господарстві / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2001. – № 7. – С. 85–88.
 4. Сук П. Облік витрат, що підлягають розподілу / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 13. – С. 8–14.
 5. Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат / В.П. Ярмоленко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 11. – С. 20–24
-
-