

УДК 657.471

С. І. Василішин,

д. е. н., професор, директор, ТДВ "Інститут обліку і фінансів" НААН; провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, ННЦ "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-5023-9878>

О. А. Шерстюк,

д. е. н., доцент, провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування, ННЦ "Інститут аграрної економіки"
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9866-511X>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.12.14

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАРКЕТИНГОВИМИ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВ ГАЛУЗІ САДІВНИЦТВА

S. Vasylishyn,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Director, ALC "Institute of Accounting and Finance" of the NAAS;
Leading Researcher at the Accounting and Taxation Department, NSC "Institute of Agrarian Economics"

O. Sherstyuk,

Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Leading Researcher at the Accounting and Taxation Department, NSC "Institute of Agrarian Economics"

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE MANAGEMENT OF MARKETING COSTS OF HORTICULTURAL ENTERPRISES

Маркетингова діяльність підприємств галузі садівництва здійснюється через проведення маркетингових заходів, отримання маркетингових послуг, які забезпечують функціонування підприємств садівництва в сфері вивчення ринку, стимулювання збуту товарів, політики цін, організації й управління рухом товарів до споживача та післяпродажного обслуговування в межах господарської діяльності. Статтю присвячено обґрунтуванню методичних засад та розробці напрямів удосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління маркетинговими витратами підприємств галузі садівництва. Проаналізовано виробничі показники розвитку галузі садівництва України у 2000—2022 рр. та визначено її місце в національному АПК. Обґрунтовано економічну сутність та різновекторність дефініцій категорій "витрати на збут" та "маркетингові витрати" з акцентом на важливості виокремлення останніх в окрему класифікаційну групу накладних витрат. Запропоновано класифікацію маркетингових витрат підприємств галузі садівництва. Розроблено пропозиції щодо перейменування синтетичного рахунку 93 "Витрати на маркетинг та збут" для підприємств галузі садівництва з виокремленням окремих рахунків другого та третього порядку для обліку маркетингових витрат: на дослідження ринку; на рекламу та просування; на PR та зв'язки з громадськістю; на стимулювання збуту; на персонал; на розробку нової продукції; на інтернет-маркетинг; на зовнішні послуги. Наголошено на важливості та дієвості використання організації обліку витрат за центрами відповідальності у садівництві.

The marketing activities of horticulture enterprises are carried out through marketing activities, obtaining marketing services that ensure the functioning of horticulture enterprises in the sphere of market research, stimulating the sale of goods, pricing policy, organising and managing the movement of goods to the consumer and after-sales service within

the framework of economic activity. The article is concerned with substantiating the methodological foundations and developing directions for improving the accounting and information support for managing the marketing costs of horticultural enterprises. The production indicators of development of the horticulture industry of Ukraine in 2000—2022 are analysed and its place in the national agro-industrial complex is determined. The economic essence and multi-vector definitions of the categories of 'sales costs' and 'marketing costs' are substantiated, with an emphasis on the importance of allocating the latter into a separate classification group of overheads. A classification of marketing costs of enterprises in the horticulture industry has been proposed. Proposals have been developed to rename the synthetic account 93 'Marketing and Sales Expenses' for horticultural enterprises with the allocation of separate accounts of the second and third order to account for marketing expenses: for market research; for advertising and promotion; for PR and public relations; for sales promotion; for personnel; for new product development; for Internet marketing; for external services. The importance and effectiveness of using cost accounting by centres of responsibility in horticulture is emphasised. It is proved that the allocation of separate sub-accounts for accounting for marketing costs, as well as the implementation of budgeting and accounting methods by centres of responsibility, allows a horticultural enterprise to accurately track and analyse the costs of each marketing event, which is critical for assessing their effectiveness and impact on profitability. This contributes to making informed management decisions to optimise marketing budgets and ensure the rational use of resources to increase the company's competitiveness.

Ключові слова: обліково-інформаційне забезпечення, бухгалтерський облік, маркетингові витрати, витрати, садівництво, управління витратами, аграрний сектор, управлінський облік.

Key words: accounting and information support, accounting, marketing costs, costs, horticulture, cost management, agricultural sector, management accounting.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Садівництво відіграє важливу роль у забезпеченні продовольчої безпеки держави, оскільки воно є джерелом різноманітних свіжих і поживних продуктів, таких як фрукти, ягоди та виноград. Ці продукти є невід'ємною частиною здорового харчування, оскільки вони багаті на вітаміни, мінерали та антиоксиданти, які необхідні для підтримки здоров'я і профілактики багатьох захворювань. Забезпечуючи стабільне виробництво та постачання цих продуктів, садівництво сприяє формуванню стійкої системи харчування, яка здатна задовольняти потреби населення в умовах зростаючого попиту на якісні та безпечні продукти харчування. Водночас садівництво має значний економічний вплив, створюючи робочі місця та підтримуючи сільські громади. Це сприяє розвитку аграрної економіки, підвищенню рівня життя та забезпеченню стабільності в регіонах, де розвинена садівнича діяльність. У контексті продовольчої безпеки це означає не тільки фізичну доступність харчових продуктів, але й економічну доступність, оскільки стабільні доходи та робочі місця дозволяють споживачам купувати необхідні продукти харчування.

Підприємства садівничої галузі стикаються зі зростаючою конкуренцією як з боку внутрішніх виробників, так і з боку імпорту. Для утримання конкурентних позицій важливо ефективно управляти маркетинговими витратами. Чітке обліково-інформаційне забезпечення допомагає оптимізувати використання фінансових ресурсів, спрямованих на маркетингові заходи, і таким чином збільшити віддачу від інвестицій у маркетинг.

Крім того, швидкі зміни у споживчих уподобаннях та динаміка ринку потребують від підприємств садівництва гнучкості та адаптивності у маркетингових стратегіях. Для цього необхідно мати доступ до актуальної та точної інформації про витрати на різні маркетингові активності, що дозволяє оперативно реагувати на ринкові зміни та персоналізувати маркетингові зусилля відповідно до потреб споживачів. Таким чином, обліково-інформаційне забезпечення управління маркетинговими витратами є важливим інструментом для підтримки ефективності та сталого розвитку підприємств галузі садівництва.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретичні, методологічні та практичні засади бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту

ту виробничої діяльності аграрних підприємств, зокрема обліково-інформаційне забезпечення управління маркетинговими витратами, розглянуто в наукових працях такими вченими, як Т. Банасько [1], Н. Гудзенко [2], В. Дерій [3], В. Жук [4—5], Б. Засадний [6], О. Лукан [7], М. Огійчук [8], О. Пальчук [9], І. Поліщук [10], Н. Правдюк [11], А. Слєпцової [17], Ж. Ющак [18] та інших.

На думку академіка В. Жука, "виникнення глобальної економіки вимагає від національних товаровиробників підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарського виробництва, важливою складовою чого є удосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління підприємствами та галуззю. Останнє і обумовлює зміни парадигми розвитку бухгалтерського обліку, розробки принципово нових підходів до обліково-інформаційного забезпечення управління" [4, с. 291].

В. Дерій підкреслює, що "витрати на збут продукції підприємство зобов'язане постійно планувати, вчасно облікувати і аналізувати, належно контролювати, в іншому випадку значна їх частина буде непродуктивною та негативно впливатиме на фінансові результати діяльності підприємства-виробника" [3, с. 21].

Більшість підприємств галузі садівництва, які мають відділи з маркетингу, по різному відображають в обліку витрати, пов'язані з маркетинговими дослідженнями, рекламою, товарною та ціновою політикою. Для ефективного використання фінансових ресурсів, оперативного контролю й оптимізації витрат на маркетинг необхідно вдосконалити діючу методику облікового процесу маркетингових витрат.

Н. Правдюк, зазначає, що маркетингова діяльність підприємства, як і будь-який інший вид діяльності, тягне за собою певні витрати, які мають бути економічно доцільними, фінансово обґрунтованими та в повному обсязі відображеними в обліковій системі. Однак усталена практика ведення бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах унеможливорює акумулювання відомостей про проведені маркетингові заходи та пов'язані з ними витрати, що не дозволяє повною мірою задовольнити інформаційні запити зовнішніх і внутрішніх користувачів. Виходячи з цього, розглянемо детально порядок відображення та узагальнення інформації про витрати маркетингової діяльності підприємства за етапами облікового процесу та оцінимо рівень інформаційної місткості фінансової звітності на предмет представлення у ній даних про витрати, що виника-

ють у процесі розробки та реалізації маркетингової стратегії підприємства [11, с. 107—108].

Т.М. Банасько наголошує, що основною метою маркетингових витрат є створення і підтримка позитивного іміджу організації, максимізації використання її ресурсів для визначення напрямів руху і задоволення потреб ринку в продуктах і послугах на прибутковій основі. Важливим для подальшого розвитку науки про бухгалтерський облік є визначення сутності маркетингових витрат як самостійної облікової категорії [1, с. 239].

Незважаючи на потужну теоретичну, методологічну та практичну базу обліку витрат на збут та витрат маркетингової діяльності, невирішеним є питання обліково-інформаційного забезпечення управління маркетинговими витратами саме для садівничих підприємств, які мають специфіку виробничо-збутової діяльності та суттєво впливають на продовольчу безпеку держави.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою статті є обґрунтування методичних засад та розробка напрямів удосконалення обліково-інформаційного забезпечення управління маркетинговими витратами підприємств галузі садівництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Основною метою галузі садівництва є виробництво продукції внаслідок біологічної трансформації плодоносних рослин, вирощування плодових та ягідних культур, а також винограду. Відповідно чинних норм НП(С)БО 30 "Біологічні активи", плодоносні рослини — це довгострокові біологічні активи, які використовуються під час виробництва сільгосппродукції та систематично надають сільгосппродукцію та/або додаткові біологічні активи. При цьому п. 4 НП(С)БО 30 визначено, що до плодоносних рослин належать виноградники і сади. Основною сільськогосподарською продукцією галузі садівництва є плоди фруктових дерев, виноград, ягоди тощо [15].

За останні 22 роки галузь садівництва зазнає суттєвого зниження площ насаджень плодових та ягідних культур у плодоносному віці, при цьому дана ситуація суттєво посилена обставинами повномасштабного військового вторгнення РФ на територію України. Так, за даними Держстату України, у 2022 р. під плодовими та ягідними культурами перебувало 171,2 тис. га посівних площ, що на 10,1% нижче

рівня 2021 р. та на 54,7% — рівня базисного 2000 р. (табл. 1). Також, внаслідок прямих збитків та упущеної вигоди аграрного сектора через війну, порівняно з попереднім роком скоротилися й обсяги валового виробництва плодівих та ягідних культур. При цьому ці тенденції мають більш стрімкі темпи саме в аграрних підприємствах у порівнянні з господарствами населення. Незважаючи на це, показники урожайності продукції садівництва поступово зростали, чому, зокрема, сприяло удосконалення технології вирощування та догляду за багаторічними насадженнями, трансфер інновацій та використання урожайних сортів і гібридів рослин.

Важливою ділянкою організації обліку в аграрних підприємствах є визначення складу витрат та застосування їх доцільних класифікаційних груп відповідно до потреб менеджменту. До виробничої собівартості продукції садівництва згідно чинних норм НП(С)БО 16 "Витрати" включаються прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати [14].

До витрат на збут включають витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг [12, 14]. Тобто, маркетингові витрати відпов-

Таблиця 1. Динаміка виробничих показників розвитку галузі садівництва України у 2000–2022 рр.

Показники	2000	2010	2015	2020	2021	2022
Площа насаджень культур плодівих та ягідних у плодоносному віці, тис. га						
Господарства усіх категорій	378,0	223,2	206,0	191,0	190,5	171,2
у % до попереднього року	-	59,0	92,3	92,7	99,7	89,9
Підприємства	243,5	75,1	58,2	43,5	42,7	32,9
у % до попереднього року	-	30,8	77,5	74,7	98,2	77,0
Господарства населення	134,5	148,1	147,8	147,5	147,8	138,3
у % до попереднього року	-	110,1	99,8	99,8	100,2	93,6
Виробництво культур плодівих та ягідних, тис. т						
Господарства усіх категорій	1452,6	1746,5	2152,8	2023,9	2235,1	1994,8
у % до попереднього року	-	120,2	123,3	94,0	110,4	89,2
Підприємства	264,1	286,8	411,7	340,5	464,2	352,6
у % до попереднього року	-	108,6	143,5	82,7	136,3	76,0
Господарства населення	1188,5	1459,7	1741,1	1683,4	1770,9	1642,2
у % до попереднього року	-	122,8	119,3	96,7	105,2	92,7
Урожайність культур плодівих та ягідних, ц з 1 га площі насаджень у плодоносному віці						
Господарства усіх категорій	38,4	78,2	104,5	106,0	117,3	116,5
у % до попереднього року	-	203,6	133,6	101,4	110,7	99,3
Підприємства	10,8	38,2	70,7	78,3	108,7	107,2
у % до попереднього року	-	352,1	185,2	110,7	138,9	98,6
Господарства населення	88,4	98,6	117,8	114,1	119,8	118,7
у % до попереднього року	-	111,5	119,5	96,9	105,0	99,1

Джерело: розраховано за даними [16].

ідно до чинних нормативно-правових актів розглядаються як складова витрат на збут. На нашу думку, це потребує перегляду чинної назви та структури рахунку 93, що пов'я-

Таблиця 2. Відмінності між сутнісними ознаками категорій "маркетинг" та "збут"

Категорія	Маркетинг	Збут
Визначення	Комплекс заходів, спрямованих на дослідження ринку, розробку продукції, просування та комунікацію з клієнтами.	Процес передачі готової продукції від виробника до кінцевого споживача, включаючи логістику та продажі.
Мета	Виявлення та задоволення потреб клієнтів, створення попиту на продукцію, формування позитивного іміджу бренду.	Забезпечення максимальної ефективності процесу продажу продукції, досягнення обсягів реалізації.
Основні завдання	Дослідження ринку, сегментація та таргетинг, позиціонування продукту, розробка стратегії просування.	Організація процесу продажу, робота з клієнтами, управління логістикою, забезпечення виконання плану продажів.
Компоненти	Дослідження ринку → Розробка продукту → Реклама та просування → Ціноутворення → PR та зв'язки з громадськістю → Інтернет-маркетинг	Продажі → Дистрибуція → Логістика → Управління запасами → Обслуговування клієнтів
Інструменти	Маркетингові дослідження, рекламні кампанії, PR-заходи, інтернет-маркетинг, програми лояльності, аналіз конкурентів.	Канали збуту, системи управління взаємовідносинами з клієнтами (CRM), логістичні системи, дистрибуційні мережі.
Стратегічний підхід	Орієнтований на довгострокове планування, розвиток бренду, формування ринкової стратегії, створення конкурентних переваг.	Орієнтований на досягнення конкретних обсягів продажу, виконання короткострокових та середньострокових планів.
Взаємодія з клієнтами	Вивчення потреб та бажань клієнтів, комунікація з цільовою аудиторією, формування лояльності.	Прямий контакт з клієнтами під час продажу, обробка замовлень, вирішення питань та скарг клієнтів.
Результати	Збільшення впізнаваності бренду, формування позитивного іміджу, створення попиту на продукцію.	Зростання обсягів продажів, збільшення доходів, розширення клієнтської бази.
Показники ефективності	Рівень впізнаваності бренду, показники лояльності клієнтів, ефективність рекламних кампаній, ROI маркетингових заходів.	Обсяги продажів, частка ринку, задоволеність клієнтів, ефективність дистрибуції.

Джерело: розроблено авторами.

Таблиця 3. Пропонована класифікація маркетингових витрат підприємств галузі садівництва

Категорія витрат	Обґрунтування
Витрати на дослідження ринку	Включають витрати на збір та аналіз ринкових даних, вивчення споживацьких уподобань, аналіз конкурентів на ринках плодів, ягід та винограду
Витрати на рекламу та просування	Включають витрати на рекламні кампанії в ЗМІ, інтернеті, друкованій продукції, участь у аграрних виставках та ярмарках, розробку рекламних матеріалів
Витрати на PR та зв'язки з громадськістю	Включають витрати на організацію PR-кампаній, дегустацій, днів поля, взаємодію зі ЗМІ, спонсорство, публічні виступи
Витрати на стимулювання збуту	Включають витрати на знижки, акції, подарунки, програми лояльності, спрямовані на стимулювання покупок та утримання клієнтів.
Витрати на персонал	Включають заробітну плату маркетингового персоналу, витрати на навчання та підвищення кваліфікації, соціальні виплати
Витрати на розробку нової продукції	Включають витрати на розробку та тестування нових сортів, дизайну їх маркування, маркетингових досліджень нових продуктів
Витрати на інтернет-маркетинг	Включають витрати на SEO, контекстну рекламу, SMM, створення та підтримку вебсайту, e-mail маркетинг
Витрати на матеріально-технічне забезпечення	Включають витрати на придбання та обслуговування обладнання, амортизацію чи оренду приміщень маркетингового відділу, транспортні витрати, канцелярські товари
Витрати на зовнішні послуги	Включають витрати на консалтингові послуги, послуги рекламних агентств, дослідницьких компаній, підрядників
Інші витрати	Включають непередбачені витрати, витрати на корпоративні заходи, членство в садівничих асоціаціях, благодійність тощо

Джерело: розроблено авторами.

зано з їх рівнозначністю за впливом на кінцевий результат реалізації продукції та необхідністю кращого розуміння структури, ефективного контролю, планування та оптимізації витрат для досягнення маркетингових цілей підприємств.

В науковій площині тривають дискусії щодо ототожнення чи розмежування сутності категорій "витрати на збут" та "маркетингові витрати". На нашу думку, дані категорії втілюють різну сутність, оскільки є похідними від дефінітивно різних категорій "маркетинг" та "збут" (табл. 2), проте, у своїй сукупності формують загальну величину витрат, пов'язаних із маркетингом та збутом продукції.

Маркетинг відіграє ключову роль у ефективному збуті продукції галузі садівництва, оскільки він допомагає підприємствам зрозуміти та задовольнити потреби споживачів, створити попит на свою продукцію та забезпечити її конкурентоспроможність на ринку. Через маркетингові дослідження підприємства можуть визначати споживчі вподобання, ринкові тренди та оцінювати конкурентне середовище. Це дозволяє розробляти ефективні стратегії позиціонування та просування продукції, адаптувати асортимент та цінову політику до вимог ринку. Завдяки цьому, продукція підприємства знаходить свого споживача, що сприяє збільшенню обсягів

продажів та підвищенню прибутковості.

Маркетингова діяльність також включає використання різних каналів збуту та інструментів просування, що дозволяє досягати максимальної аудиторії. Використання сучасних маркетингових технологій, таких як інтернет-маркетинг, соціальні мережі, програми лояльності та акції, допомагає залучити нових клієнтів і утримувати існуючих. Рекламні кампанії, участь у виставках та ярмарках сприяють підвищенню впізнаваності бренду та формуванню позитивного іміджу підприємства. Таким чином, маркетинг забезпечує комплексний підхід до збуту продукції, що не лише сприяє зростанню продажів, але й зміцнює позиції підприємства на ринку садівничої продукції.

Таким чином, окрім витрат на збут, які включають компоненти, визначені НП(С)БО 16 "Витрати", на нашу думку, для підприємств галузі

садівництва є потреба окремої деталізації саме маркетингових витрат (табл. 3), оскільки, така класифікація є важливим аспектом для ефективного управління, контролю та аналізу витрат садівничих підприємств.

Вважаємо, що такий підхід допомагає зрозуміти відмінності, та взаємозв'язки між маркетингом та збутом, підкреслюючи, що маркетинг орієнтований на дослідження ринку, створення попиту та розвиток бренду, тоді як збут спрямований на організацію процесу продажу та забезпечення ефективної доставки продукції до споживача.

Для обліку витрат на збут чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено синтетичний рахунок 93 "Витрати на збут", за дебетом якого відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом — списання на рахунок 79 "Фінансові результати" [13]. У табл. 4 відображено погляди вчених щодо найменування та структури рахунку 93 "Витрати на збут" з огляду на необхідність виокремлення маркетингових витрат.

Аналізуючи вчених-економістів, варто відмітити, що маркетингові витрати належать до невиробничих витрат і пов'язані безпосередньо з реалізацією продукції та її просуванням на ринку. На нашу думку, для обліку маркетингових витрат у Плані рахунків доцільно перейменувати рахунок 93 "Витрати на марке-

Таблиця 4. Пропозиції науковців щодо переліку статей витрат до рахунку

Автори	Найменування рахунку	Субрахунок/назва статті витрат маркетингової діяльності
Засадний Б., Башкін І. [9, с. 429]	93 «Витрати на збут, рекламу й маркетинг»	93.1 «Витрати на збут» 93.2 «Витрати на рекламу» 93.3 «Маркетингові витрати»
Гудзенко Н. [10, с. 15]	93 «Маркетингові витрати»	93.1 «Витрати на збут» 93.2 «Комерційні витрати» 93.3 «Інші маркетингові витрати»
Банасько Т. [8]	93 «Витрати на збут та маркетингові витрати»	932.1 «Витрати на торгівлю марку» 932.2 «Витрати на бренд» 932.3 «Витрати на рекламу» 932.4 «Витрати на паблік-релейшнз» 932.5 «Інші маркетингові витрати»
Пальчук О., Нечай Н. [11, с. 384]	93 «Маркетингові і збутові витрати»	93.1 «Маркетингові витрати» 93.2 «Витрати на збут з подальшим виділенням субрахунків другого порядку за визначеними підвидами маркетингової та збутової діяльності»
Правдюк Н. [1, с. 109]	93 «Витрати на збут»	93.1 «Витрати на реалізацію товарної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію товарної стратегії») 93.2 «Витрати на реалізацію збутової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію збутової стратегії») 93.3 «Витрати на реалізацію цінової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію цінової стратегії») 93.4 «Витрати на реалізацію ринкової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію ринкової стратегії») 93.5 «Витрати на реалізацію комунікаційної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію комунікаційної стратегії»)
Лукан О. [12]	93 «Витрати на збут»	93.1 «Логістичні витрати у частині обслуговування збутової діяльності» 93.2 «Витрати на якість продукції» 93.3 «Трансакційні витрати, безпосередньо пов'язані з проведенням маркетингових досліджень» 93.4 «Витрати на маркетингові інновації» 93.5 «Представницькі витрати, пов'язані з рекламуванням та забезпеченням збуту продукції»

Джерело: сформовано на основі [1, 8, 9, 10, 11, 12].

тинг та збут", а обліковою політикою передбачити субрахунки та аналітичні рахунки до нього (табл. 5).

На садівничих підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку, аналітичний облік витрат на збут ведеться у

Таблиця 5. Пропонована структура синтетичного рахунку 93 "Витрати на маркетинг та збут" для підприємств галузі садівництва

Рахунок першого порядку (синтетичний рахунок)	Рахунки другого порядку (субрахунки)	Рахунки третього порядку (аналітичний рахунок)	
93 «Витрати на маркетинг та збут»	931 «Маркетингові витрати»	931.1 «Витрати на дослідження ринку»	
		931.2 «Витрати на рекламу та просування»	
		931.3 «Витрати на PR та зв'язки з громадськістю»	
		931.4 «Витрати на стимулювання збуту»	
		931.5 «Витрати на персонал»	
		931.6 «Витрати на розробку нової продукції»	
		931.7 «Витрати на інтернет-маркетинг»	
		931.8 «Витрати на зовнішні послуги»	
	932 «Витрати на збут»	932.1 «Витрати на логістику та дистрибуцію»	
		932.2 «Витрати на організацію продажів»	
		932.3 «Витрати на канали збуту»	
		932.4 «Витрати на обслуговування покупців»	
	933 «Витрати на матеріально-технічне забезпечення»	За видами витрат	
		934 «Інші витрати»	За видами витрат

Джерело: розроблено авторами.

931 «Маркетингові витрати»	
Дебет	Кредит
<i>Визнання суми маркетингових витрат (збільшення оборотів)</i>	<i>Списання суми маркетингових витрат (зменшення оборотів)</i>
<i>Кт 13, 20, 22, 27, 28, 30, 31, 33, 36, 37, 39, 47, 50, 60, 63, 64, 65, 66, 68</i>	<i>Дт 79</i>

Рис. 1. Макет субрахунку 931 "Маркетингові витрати"

Джерело: систематизовано авторами на основі [13].

Звіті про витрати на збут № 5.9. с.-г., дані якого переносяться до журналу-ордера № 5 В с.-г. [5]. Підприємства, які застосовують автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку, ведуть облік витрат на збут у реєстрах — вихідних машинограмах, передбачених бухгалтерським програмним продуктом.

На рис. 1 наведено схему кореспонденції субрахунку 931 "Маркетингові витрати" з іншими синтетичними рахунками.

Важливою складовою обліково-інформаційного забезпечення управління витратами є пошук можливих інструментів їх оптимізації та контролю на основі даних обліку. На сьогодні, під час внутрішньогосподарського (управлінського) обліку діяльності садівничих підприємств особливого значення набуває використання інструментів бюджетування та побудова обліку за центрами відповідальності. Центр відповідальності — сегмент діяльності, в межах якого встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює.

Організація обліку витрат за центрами відповідальності у садівництві дозволяє:

- чітко бачити, де саме виникають витрати, та аналізувати їх на рівні окремих підрозділів чи процесів;
- визначити відповідальних осіб за кожний центр витрат, що сприяє більш відповідальному ставленню до витрат та їх оптимізації;
- визначити конкретні цілі для кожного центру відповідальності, що дозволяє співробітникам чіткіше розуміти свою роль у загальному процесі;
- оцінити роботи кожного підрозділу, що сприяє мотивації співробітників до досягнення кращих результатів;
- виявити неефективне використання ресурсів;
- ідентифікувати та усунути зайві витрати, що не приносять користі підприємству;
- створювати більш точні бюджети на основі реальних даних про витрати в кожному центрі відповідальності;

— прогнозувати витрати з урахуванням специфіки кожного підрозділу та відповідно планувати діяльність підприємства;

— порівнювати результати діяльності різних центрів відповідальності для виявлення кращих практик та проблемних зон;

— оцінити ефективність управлінських рішень та їх вплив на витрати і прибутковість садівничого підприємства;

— проводити постійний моніторинг діяльності підрозділів та вчасно реагувати на відхилення від планів, виявляти можливі випадки зловживань або нецільового використання коштів.

Залежно від сфери впливу менеджера, класично виділяють чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходу, центр прибутку, центр інвестицій. Для садівничих підприємств серед центрів витрат доцільно виокремлювати центри структурних підрозділів (рослинницьких бригад, закріплених за окремими садами, ягідниками чи виноградниками, допоміжних (підсобних) виробництв, переробних виробництв тощо). При цьому серед центрів доходів буде доцільно виокремити відповідальні підрозділи за збут продукції галузі садівництва, які, поруч із генерацією доходів, формують певні витрати на утримання такого підрозділу, складовою яких є названі у табл. 3 маркетингові витрати.

За результатами роботи центрів відповідальності проводиться аналіз відхилень між бюджетними й фактичними показниками та проводиться бюджетний контроль. Даний аналіз проводиться і за показниками відхилень маркетингових витрат, які можна поділити на відхилення внаслідок планування та відхилення внаслідок діяльності. За результатами аналізу відхилень можливий перегляд та коригування бюджету діяльності маркетингових підрозділів; коригування дій підрозділів з їх орієнтацією на досягнення визначених цілей середньою та вищою ланками менеджменту підприємства; використання мотиваційних механізмів та стимулювання тощо.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Таким чином, садівництво є критично важливим компонентом у забезпеченні комплексного підходу до продовольчої безпеки, охоплюючи як аспекти харчування, так і економічну стабільність. В умовах невизначеності та зростаючої важливості продовольчої безпеки, обліково-інформаційне забезпечення управління маркетинговими витратами підприємств галузі садівництва відіграє ключову роль. Ефективне управління цими витратами дозволяє підприємствам краще планувати свої ресурси, мінімізувати фінансові ризики та підвищити загальну ефективність. Це, в свою чергу, сприяє забезпеченню стабільного постачання високоякісних плодів, ягід та винограду на ринок, що є важливим фактором для підтримки продовольчої безпеки. Точна та своєчасна інформація про витрати дозволяє підприємствам приймати обґрунтовані управлінські рішення, швидко адаптуватися до змін ринку і забезпечувати споживачів доступною та безпечною продукцією.

У статті запропоновано методичний підхід з побудови обліку маркетингових витрат шляхом перейменування синтетичного рахунку 93 "Витрати на маркетинг та збут" та виокремлення низки рахунків другого й третього порядку, що підвищить інформативність облікових даних, дозволить посилити дієвість аналітичної та прогнозної функцій обліку у процесі управління витратами та задоволення інформаційних запитів користувачів. Водночас, виокремлення окремих субрахунків для обліку маркетингових витрат, а також імплементація методик бюджетування й обліку за центрами відповідальності, дозволяє садівничому підприємству точно відстежувати і аналізувати витрати на кожен маркетинговий захід, що є критично важливим для оцінки їх ефективності та впливу на прибутковність. Це сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо оптимізації маркетингових бюджетів і забезпеченню раціонального використання ресурсів для підвищення конкурентоспроможності підприємства.

Перспективами подальших наукових розвідок є побудова моделей аналітичного забезпечення маркетинговими витратами та встановлення їх впливу на результативність діяльності підприємств.

Література:

1. Банасько Т.М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат. Науковий вісник Міжнародного гуманітарно-

го університету. Сер.: Економіка і менеджмент. 2015. № 12. С. 239—242.

2. Гудзенко Н.М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств: автореф. дис.... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2006. 25 с.

3. Дерій В.А. Витрати на збут у системі обліку й аналізу невиробничих витрат. Облік і фінанси. 2013. № 4 (62). С. 20—23.

4. Жук В.М. Тенденції розвитку обліково-інформаційного забезпечення вітчизняної аграрної економіки. Вісник Житомирського національного агроекологічного університету: науково-теоретичний збірник. 2010. Вип. № 2 (27), т. 2 (економічні науки). С. 291—297.

5. Жук В.М., Шерстюк О.Л., Панадій О.П. Управлінський облік і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції: посібник. Київ: ННЦ "ІАЕ", 2021. 144 с.

6. Засадний Б.А., Башкін І.Е. Особливості та шляхи удосконалення обліку витрат на маркетингову діяльність. Молодий вчений. 2019. № 3 (67). С. 428—431.

7. Лукан О.М. Облік і аналіз витрат маркетингової діяльності. дис.... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2017. 261 с.

8. Огійчук М.Ф., Сколотій Л.О., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2016. 1040 с.

9. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат. Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. 2004. Вип. 5. Ч. II. С. 378—387.

10. Поліщук І.Р. Управління витратами на збут відповідно до маркетингової стратегії підприємства: статистична оцінка та облікове забезпечення. Глобальні та національні проблеми економіки. 2016. Вип. 9. С. 832—836.

11. Правдюк Н.А. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2019. № 2. С. 100—115.

12. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (дата звернення: 22.05.2024).

13. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: наказ Міністерства фінансів Украй-

ни № 291 від 30.11.1999 р. зі змін. та допов. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 29.05.2024).

14. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 03.05.2024).

15. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2015 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 03.05.2024).

16. Рослинництво України: стат. збірник / за ред. О. Прокопенка. Київ: Державна служба статистики України. 2023. 183 с.

17. Слєпцова Л.П. Економіко-математичне моделювання оптимізації виробничих витрат у садівництві. Вісник аграрної науки. 2023. № 2 (839). С. 72—77.

18. Ющак Ж.М. Маркетингові витрати та їх види. "Вісник ЖДТУ". Економіка, управління та адміністрування. 2013. Вип. 1 (63). С. 210—213.

References:

1. Banasko, T.N. (2015), "Problematic issues of accounting marketing costs", *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu*. Ser.: *Ekonomika i menedzhment*, vol. 12, pp. 239—242.

2. Hudzenko, N.M. (2006), "Accounting and Sales Control in the Operating Activities of Agricultural Enterprises", Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit, NSC "Institute of Agrarian Economics", Kyiv, Ukraine.

3. Derij, V.I. (2013), "Sales costs in the system of accounting and analysis of non-production costs", *Oblik i finansy*, vol. 4 (62), pp. 20—23.

4. Zhuk, V.M. (2010), "Trends in the development of accounting and information support of the domestic agrarian economy", *Visnyk Zhytomyrskoho natsionalnoho ahroekologichnoho universytetu*, vol. 2 (27), no. 2 (Economic Sciences), pp. 291—297.

5. Zhuk, V.M., Sherstiuk, O.L. and Panadii, O.P. (2019), *Upravlinskyi oblik i kalkuliuvannia sobivartosti silskohospodarskoi produktsii* [Management accounting and costing of agricultural products], NSC "Institute of Agrarian Economics", Kyiv, Ukraine.

6. Zasadnyi, B. and Bashkin, I. (2019), Features and Ways for Improving Accounting of Costs for Marketing Activities. *Young Scientist*, vol. 3 (67), pp. 428—431.

7. Lukan, O.M. (2017), "Accounting and analysis of marketing activity costs", Ph.D. Thesis, Accounting, analysis and audit, State University of Zhytomyr Polytechnic, Zhytomyr, Ukraine.

8. Ohiichuk, M.F., Skolotii, L.O., Belenkova, M.I. and other (2016), *Finansovyi ta upravlinskyi oblik za natsionalnymi standartamy* [Financial and management accounting in accordance with national standards], *Alerta*, Kyiv, Ukraine.

9. Palchuk, O.V. and Nechai, N.M. (2004), "Accounting of marketing and sales expenses", *Naukovi pratsi derzhavnoho tekhnichnoho universytetu*, vol. 5, no. II, pp. 378—387.

10. Polishchuk, I.R. (2016), "Management of sales costs in accordance with the marketing strategy of the enterprise: statistical estimation and accounting support", *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, vol. 9, pp. 832—836.

11. Pravdiuk, N.L. (2019), "Accounting support of the marketing strategy management of an enterprise", *Economy. finances. management: current issues of science and practice*, vol. 2, pp. 100—115.

12. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), Order "On Approval of Methodological Recommendations on Planning, Accounting and Calculation of the Cost of Production (Works, Services) of Agricultural Enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text> (Accessed 07 May 2024).

13. Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order "On approval of the Chart of Accounts and Instructions on its application", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (Accessed 05 May 2024).

14. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On approval of the Regulation (standard) of accounting 16 "Costs", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (Accessed 03 May 2024).

15. Ministry of Finance of Ukraine (2015), Order "On approval of the Regulation (standard) of accounting 30 "Biological Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (Accessed 03 May 2024).

16. State Statistics Service of Ukraine (2023), *Roslynyntstvo Ukrainy: stat. zbirnyk* [Crop production in Ukraine. Statistical yearbook], *Derzhstat*, Kyiv, Ukraine.

17. Sleptsova, L. (2023). "Economic-mathematical modeling of optimization of production costs in horticulture", *Bulletin of Agricultural Science*, vol. 101, no. 2, pp. 72—77.

18. Yushchak, Zh.M. (2013), "Marketynhovi vytraty ta yikh vydy", *Visnyk ZhDTU*, vol. 1 (63), pp. 210—213.

Стаття надійшла до редакції 07.06.2024 р.