

## ПРОБЛЕМАТИКА ВИКОРИСТАННЯ ТЕРМІНІВ “ПРОДАЖ”, “РЕАЛІЗАЦІЯ”, “ЗБУТ”

*Визначено значення термінів “продаж”, “реалізація”, “збут”,  
причини підміни поняття “продаж” терміном “реалізація”,  
проведено розмежування між поняттями “продаж” та „процес продажу”,  
виділено додаткові витрати на етапах процесу продажу; уточнено завдання  
бухгалтерського обліку процесу продаж*

Для ефективного функціонування підприємства необхідним виступає продаж виготовленої продукції. Сьогодні дедалі частіше використовують поняття “продаж”, “реалізація”, “збут”, як синоніми, що в майбутньому призводить до помилок у визначенні пріоритетів та методів впливу на збільшення показників проданої продукції.

Складність розмежування понять “продаж”, “реалізація”, “збут” викликана неврахуванням одночасного використання широкого та вузького трактування поняття (процес та окрема дія), розгляду окремих аспектів під кутом різних спеціальностей (юриспруденція, маркетинг, економіка, облік), особливостей економіки (планова, ринкова).

**Аналіз попередніх досліджень.** Аспекти розмежування понять “продаж”, “реалізація” та “збут” отримали відображення в працях провідних вчених господарського права, маркетингу, бухгалтерського обліку та економіки. Авторами розглянуто відображення в обліку проблематику визначення та співставлення доходів і витрат від продажу продукції, відповідальності за порушення умов продажу продукції (порушення умов договору, недотримання стандартів якості, відмова від договору тощо).

**Постановка проблеми.** Визначення відмінності між категоріями продаж, збут, реалізація дозволить розмежувати понесені витрати та достовірно розрахувати отриманий прибуток.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах ринку, планові обсяги виробництва розраховують на основі очікуваного обсягу продажу, тому підприємства переглядають розмір та структуру витрат, пов'язаних з продажем. Ототожнення понять “продаж”, “реалізація”, “збут” зумовлює помилкове визначення резервів скорочення витрат, виключає можливість прийняття ефективних управлінських рішень.

Зміна орієнтації ринку на споживача змушує переглядати стратегію та тактику підприємств, вимагає від бухгалтерського обліку формування інформації, що дозволить відповісти на інформаційні запити служби маркетингу. Маркетинг М.С. Пушкар розміщує в один ряд з науками, направленими на вивчення класичних функцій підприємства – виробничої чи фінансування. Роль маркетингу полягає у тому, що він перетворився на загальну та всеохоплюючу функцію, пов'язану з вивченням ринку, мотивів поведінки споживачів, визначення асортименту продукції, що користується попитом, шляхів збуту та багатьма іншими аспектами дослідження ринку [22, с. 143].

В літературі досі невизначеним залишається відмінність між продажем, реалізацією та збутом, має місце їх ототожнення. Це призводить до плутанини, підміни понять, хибного відображення інформації на рахунках бухгалтерського обліку.

Розглянемо більш детально трактування термінів “продаж”, “реалізація” та “збут” в довідковій літературі (табл. 1).

**Таблиця 1. Визначення понять “продаж”, “реалізація”, “збут” в довідковій літературі**

№	Джерело	Поняття і його значення
1	2	3
1	Азирилиян А.Н. [3, с. 413]	Збут – 1) реалізація готової продукції; 2) функція підприємства по продажу його продукції; включає логістику, взаємозв'язки із зовнішньою збутовою мережею і налагодження відносин з покупцями. Цю роботу виконує відділ збуту (торгівельний відділ), який займається також отриманням та обробкою замовлень, обслуговуванням покупців, розрахунків з ними. Організаційні форми збуту можуть включати розділення відповідних відділів і посад за територією, покупцями, продуктами, функціями. Сукупність організаційних та управлінських мір, що відносяться до збуту, утворюють “систему збуту”
2	Борисов А.Б. [5, с. 660]	Збут – продаж, реалізація підприємством, організацією, підприємцями виробниками виготовленою нею продукції, товарів з метою отримання грошової виручки, забезпечення надходження грошових коштів
3	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [14, с. 213]	Збут – продаж готової продукції (робіт, послуг)
4	Ефимов А.Н. [11, с. 927]	Збут промислової продукції в СРСР – планова організація поставок продукції соціалістичної промисловості, тобто її своєчасна реалізація і раціональне просування від підприємств-виробників до споживачів. Під збутом промислової продукції мають на увазі реалізацію продукції виробничо-технічного призначення, на відміну від торгівлі, що організовує реалізацію народного споживання
5	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. [17, с. 259] Т.1.	Збут – комплекс після виробничих операцій, які здійснюють юридичні та фізичні особи з моменту виготовлення продукції до її продажу покупцеві. Основні функції збуту: 1) продовження процесу безпосереднього виробництва (доробка і підготовка до продажу). Підготовка до продажу охоплює сортування, фасування, пакування та маркування. 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 після продажних 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
6	Мочерний С.В. [12, с. 593]	Збут – комплекс післявиробничих операцій, які здійснюють юридичні та фізичні особи з моменту виготовлення продукції до її продажу покупцеві. До них належать доробка, сортування, фасування, пакування, транспортування, складування, зберігання, доставка до оптових та роздрібних покупців, продаж. Операції зі збуту товарів здійснюють транспортні підприємства, складські організації, збутові лабораторії, центри інформації збуту, організації оптової торгівлі й торгівлі на замовлення, товарні біржі, торгові дома, універмаги, спеціалізовані магазини, банки та інші фінансові установи, які спеціалізуються на торгових операціях
7	Фоминский И.П. [7, с. 352]	Збут товарів – діяльність виробників і посередників по реалізації виготовлених товарів споживачу. Збутову діяльність виробник може здійснювати самостійно або доручити посереднику
8	Яремко В., Сліпушко О. [19, с. 125] (т2)	Збут – продаж готової продукції, сировини

Продовження табл. 1

1	2	3
9	Азирилян А.Н. [3, с. 389]	Реалізація – 1) здійснення, виконання; 2) продаж чого-небудь, з точки зору бухгалтерського обліку будь-яке перетворення власності у гроші
10	Багрій П.І., Дорогунцов С.І. [13, с. 468]	Реалізація продукції – відпуск товарів і одержання за них грошової оплати. В СРСР продукцію реалізують плановірно в загальнодержавних інтересах. Засоби виробництва реалізують відповідно до державних планів матеріально-технічного постачання, предмети споживання – до державних планів товарообороту. Виконання плану реалізації продукції є одним з найважливіших показників, за яким оцінюється діяльність підприємств, що перейшли на нові умови планування та економіки. Стимулювання виробництва, і нараховуються заохочувальні фонди
11	Борисов А.Б. [4, с. 611]	Реалізація (від лат. realis – речовий) – 1) продаж виготовлених або перепроданих товарів і послуг, супроводжується отриманням грошової виручки; 2) здійснення задуму, отримання реального результату
12	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [14, с.477]	Реалізація (від франц. Realization – здійснення чогось) – продаж вироблених чи перепробуваних товарів і послуг з одержанням грошового виторгу. У процесі реалізації підприємство здійснює витрати на транспортування, а також інші витрати, пов'язані зі збутом. Ці витрати називаються позавиробничими. Вони є складовою повної собівартості реалізованої продукції
13	Ефимов А.Н., [11, с. 929]	Реалізація продукції – продаж товарів та отримання за них грошову оплату
14	Кудрицький А.В. [27, с. 76]	Реалізація продукції – (від лат. realis – речовий, дійсний) – продаж підприємствами (об'єднаннями) виробленої продукції споживачам, збутовим та торговим організаціям за існуючими цінами
15	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. [18, с. 211] Т.2.	Реалізація (з лат речовий) – 1) продаж виготовлених або перепроданих товарів і послуг, що супроводжується отриманням грошової виручки; 2) виконання задуму, отримання результату
16	Яремко В., Сліпушко О. [20, с. 881] (том т3)	Реалізувати – 1) здійснювати, робити реальним, втілювати що-небудь у життя, виконувати завдання, плани тощо. 2) переводити на гроші, продавати
17	Азирилян А.Н. [3, с. 361]	Продаж – 1) передача чого-небудь у власність за плату; 2) торгівля, товарооборот
18	Борисов А.Б. [4, с. 572]	Продаж – передача товару іншій особі в обмін на гроші
19	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [14, с. 461]	Продаж майна, продукції, робіт, послуг – передавання права власності на майно, продукцію, роботи, послуги, нематеріальні активи, цінні папери, валютні цінності, інші види фінансових ресурсів та матеріальних цінностей іншим юридичним і фізичним особам шляхом укладання угод купівлі-продажу чи виміни на певну еквівалентну суму коштів, інших цінностей у матеріальній і нематеріальній формах, боргових зобов'язань у вартісному вираженні
20	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устинко О.А., Юрій С.І. [19, с. 188]Т.2.	Продаж (реалізація) товарів, продукції (робіт, послуг) – збут товарів, продукції (робіт, послуг) виробником споживачеві. Продаж (реалізація) є завершальною стадією кругообороту капіталу, на якій його товарна форма змінюється на грошову: Т – Г. За умов ринку важливо виробляти товари, продукцію (роботи, послуги), які можна було б у повному обсязі та за вигідними для виробника цінами продавати споживачам
21	Мочерний С.В. [12, с. 594]	Продаж товарів - складова частина збуту, особисте ділове спілкування продавця і покупця щодо якості й ціни товару, спрямоване на передачу продавцем товару покупцеві за грошову плату
22	Фоминский И.П. [7, с. 320]	Продаж активів – реалізація всіх активів компанії на ринку, здійснювана у випадку банкрутства або частковий продаж активів за рішенням керівництва компанії
23	Яремко В., Сліпушко О. [19, с. 777] (т2)	Продавати – віддавати який-небудь товар в обмін на гроші або на інший товар; реалізувати

Результати наведених визначень свідчать про ряд суперечностей та розбіжностей. До прикладу, Загородній А.Г., Вознюк Г.Л [14] ототожнюють продаж, збут та реалізацію, при цьому виділяють, що продаж – це передавання права

власності. Водночас має місце понесення витрат підприємства на транспортування, а також інші витрати, пов'язані зі збутом при здійсненні реалізації. Поняття ототожнюють, але разом з тим виділяють одне складовим іншого. Виникає плутанина: реалізація – це збут, ототожнення реалізації та продажу, продаж – це елемент збуту. Це призводить до неможливості визначення взаємозалежності між цими поняттями, зумовлює використання термінів синонімами.

Причиною ототожнення термінів “продаж”, “реалізація”, “збут” виступає трактування цих понять за межами спеціальностей де вони були застосовані вперше, неврахування функцій досліджуваних термінів, що призводить до підміни понять. До прикладу, Грод А.М. відмічає: робота підприємства в ринкових умовах господарювання зумовлює об'єктивну необхідність оптимізації діяльності збуту, тобто максимальної реалізації виробленої продукції [9]. Натомість Ф. Котлер наводить наступне визначення терміну “збут”: збут – лише вершина маркетингового айсбергу, лише одна з його небагатьох функцій [15, с. 8]. В наведеному прикладі має місце ототожнення збуту та стимулювання збуту. Завдання збуту – забезпечити транспортування продукції, стимулювання збуту – тимчасові заходи заохочення придбання продукції [15, с. 444], збутова діяльність – це цілісний процес, що охоплює планування обсягу реалізації товарів з урахуванням очікуваного рівня прибутку, пошук і вибір найкращого партнера, проведення торгів, включаючи встановлення ціни, відповідній якості товару і інтенсивності попиту, виявлення і активне використання факторів, здатних прискорити збут продукції і збільшити прибуток від реалізації [1, с. 22].

Об'єктом бухгалтерського обліку в процесі продажу виступають витрати (їх оцінка, розподіл, належність до того чи іншого звітного періоду) та заборгованість (момент визнання, прострочення). Невизначеність у поняттях викликає помилки в розподіленні витрат, можливості мінімізації витрат, визначення собівартості одиниці продукції та безпосередньо впливає на визначення розміру прибутку.

З метою визначення зв'язку між поняттями “продаж”, “реалізація”, “збут” окреслимо ряд порівняльних ознак, щодо основних визначень вище згаданих понять (табл. 2).

**Таблиця 2.** Аналіз критеріїв визначення понять “продаж”, “реалізація”, “збут”

№ з/п	Автор	Порівняльна ознака							
		Розглядають збут, продаж та реалізацію	Ототожнюють продаж та реалізацію	Ототожнюють збут та продаж	Ототожнюють збут та реалізацію	Виділяють продаж частиною збуту	Збут як перехідний етап між виробництвом та продажем	Реалізація – це здійснення чого-небудь	Продаж – передача чого-небудь
1	Азирилияна А.Н. [3]	+	+		+	+		+	+
2	Багрій П.І., Дорогунцов С.І. [13]								+
3	Борисов А.Б. [4]	+	+	+	+			+	+
4	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. [14]	+		+				+	+
5	Ефимов А.Н. [11]	+	+		+				
6	Кудрицький А.В. [27]							+	
7	Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Устинко О.А., Юрій С.І. [17-18]	+	+	+	+	+	+	+	
8	Мочерний С.В. [12]					+	+		+
9	Фоминский И.П. [7]		+						
10	Яремко В., Сліпушко О. [19-20]	+	+	+				+	+
Разом		6	6	4	4	3	2	6	6

Проаналізуємо дані, отримані в табл. 2 (рис. 1).

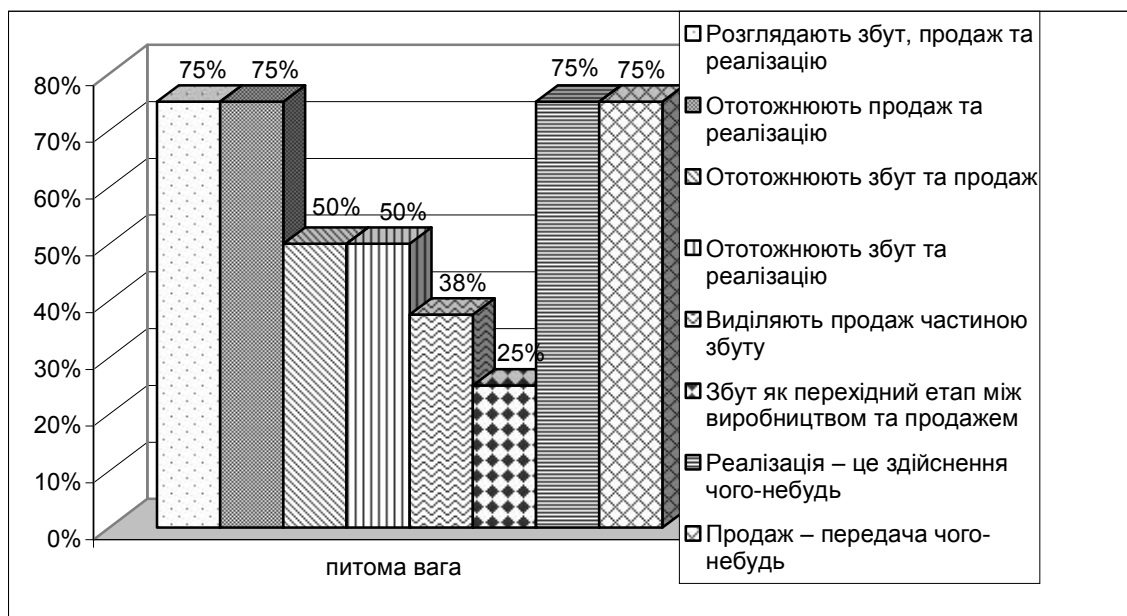


Рис. 1. Визначення понять "продаж", "реалізація", "збут" в довідковій літературі

Відповідно до даних рис. 1 лише 75% [3, 4, 11, 14, 17-20], серед розглянутих нами випадків, відокремлюють всі три поняття. У загальній кількості 75% [3, 3, 7, 11, 17-18,] ототожнюють терміни "продаж" та "реалізацію" і в 50% має місце ототожнення понять "збут" з поняттям "продаж" та/або "реалізація". Водночас в 38% [3, 11, 17-18] авторів поняття "продаж" виділяють частиною збуту, ще 25% [12, 17-18] розглядають збут, як перехідний етап між виробництвом та продажем. Ключовим у визначенні поняття "продаж" у 75% [3, 4, 11, 13, 16, 19-20] випадках виділяють передачу чого-небудь. Поняття "реалізація" містить двояке трактування: 1) 75% [3, 4, 11, 17, 20, 27] – здійснення, 2) ототожнення зі збутом та/або продажем.

Заміна поняття "продаж" поняттям "реалізація" свідчать про зміну мети і завдання виробництва. Яскравим прикладом виступає визначення поняття "реалізація" П.І. Багрія та С.І. Дорогунцова [13]: відпуск товарів і одержання за них грошової оплати. В умовах планової економіки та дефіциту продукції, ціна встановлювалась в односторонньому порядку, обсяг продукції обмежувався сировинною базою та виробничими потужностями підприємств. Досліджувані поняття розглядалися у вузькому значенні: "продаж" – передача одного підприємства продукції іншому з наступною оплатою, "збут" – фізичне переміщення продукції від одного підприємства до іншого. Підприємства не ставили питання скорочення витрат або стимулювання обсягів продажу, не було конкурентної боротьби.

В науковій літературі автори досліджують поняття "продаж", "реалізацію" та "збут" з урахуванням специфіки спеціальності (табл. 3).

Таблиця 3. Дослідження понять "продаж", "реалізація", "збут" відповідно до специфіки спеціальності

№	Автор	Спеціальність, рік	Отримані результати
1	2	3	4
1	Гавришко Н.В. [8, с. 5]	08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (2001)	Збут – процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача; збутова діяльність спрямована на задоволення потреб споживачів, тоді як маркетингова – на формування і зміну попиту

Продовження табл. 3

1	2	3	4
2	Фоміна О.В. [29, с. 9-15]	08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) (2008)	“Реалізація” й “продаж” – терміни, що стосуються однієї і тієї самої події, з тією лише різницею, що реалізація є процесом відчуження активу, що триває у часі, а продаж трактується як власне момент відчуження, передання прав власності на актив Продаж (процес реалізації) доцільно трактувати як тристоронній процес доведення товару до споживача, в якому в момент продажу, по-перше, передаються права власності на об’єкт продажу від продавця до покупця й визнається очікуване надходження економічних вигод – виручка, по-друге, визнаються витрати, і, по-третє, здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу – прибуток, збиток або беззбитковість. Збут – діяльність підприємства-виробника, що пов’язана з фізичним переміщенням товарів від місця їхнього виготовлення до місць використання
3	Біленький О.Ю. [2, с. 11-12]	08.06.01 – Економіка, організація і управління підприємствами (2005 р.)	Продаж – (процес взаємодії з фізичного передання товару і права власності на нього кінцевому покупцю). Збут – процес установалення взаємодії з потенційним покупцем із метою передачі йому права власності на оптову партію товару для наступного продажу або переробки
4	Шимко О.В. [31, с. 18]	08.07.05 – Економіка торгівлі та послуг (2006 р.)	Розглянуто збут, як один із семи елементів торговельної послуги (товар, ціна, збут, просування, розміщення магазину, атмосфера магазину, персонал)
5	Балабаниць А.В. [1, с. 17]	08.06.02 – Підприємництво, менеджмент та маркетинг (2000 р.)	Збут – інструмент маркетингової діяльності, на якому ґрунтується конкурентна перевага підприємства на ринку. Збутова діяльність – це цілісний процес, що охоплює планування обсягу реалізації товарів з урахуванням рівня прибутку, що намічається; пошук і вибір найкращого партнера – постачальника (покупця); проведення торгів, включаючи встановлення ціни, відповідній якості товару і інтенсивності попиту; виявлення і активне використання факторів, здатних прискорити збут продукції і збільшити прибуток від реалізації. Збутова політика підприємств базується на маркетингових стратегіях в галузі збуту і визначається як сукупність тактичних заходів щодо формування попиту, встановлення взаємовідносин з покупцями, ціноутворення, транспортування, товароруху, стимулювання збуту, сервісу і реклами, спрямованих на реалізацію стратегій і досягнення цілей збутової діяльності підприємства
6	Самсонова Я.О. [23, с. 11]	12.00.06 – земельне право; аграрне право; екологічне право; природоресурсне право (2010 р.)	Пропонується така система договорів з реалізації виноградної продукції. Це договори: (1) контрактації; (2) купівлі-продажу (оптової й роздрібною); (3) поставки; (4) міни; (5) комісії та (6) біржові угоди (спотова, ф’ючерсна, форвардна й опціонна). Особливо місце займає договір переробки винограду на давальницьких умовах, який належить до змішаних, оскільки його тільки в окремих випадках можна віднести до договорів на реалізацію розглядуваної продукції

Продовження табл. 3

1	2	3	4
7	Шишка І.Р. [32, с. 10]	12.00.03 – цивільне право і цивільний процес; сімейне право; міжнародне приватне право (2010 р.)	Об'єктом досліджень висапує договір з надання маркетингових досліджень. Місце їх проведення визначається розташуванням відповідного товарного ринку чи ніші (місце розташування точок збуту товару) чи переважаюче місце проживання (певні регіони) чи скупчення (транспортні магістралі) потенційних споживачів та придбання товарів. Сторонами в договорі з надання маркетингових досліджень виступають замовник та виконавець. Останній повинен мати відповідну кваліфікацію чи спеціалізацію, інакше договір вважається недійсним
8	Федусенко О.В. [28, с. 7]	05.13.06 – автоматизовані системи управління та прогресивні інформаційні технології (2005 р.)	Розроблено багатофункціональну підсистему ціноутворення, що передбачає основні (визначення ціни на новий товар; визначення ціни на товар у процесі життєвого циклу; визначення стратегії ціноутворення на новий товар; калькуляція витрат) та допоміжні (розрахунок знижок; аналіз цін і товарів конкурентів; розрахунок конкурентоздатності; перегляд цін і обсягів продажів і аналізу тенденцій їхньої зміни) функції.

Дані таблиці 3 суттєво відрізняються від наведених визначень таблиці 1. Науковці ставили завдання визначити сутність понять та їх відмінності із суміжними поняттями. Запропоновані ними визначення відображають предмет їх дослідження: групування витрат [8], уточнення витрат [23], уточнення понять [1, 2, 31], досліджено нормативне регулювання процесу продаж в цілому та з урахуванням специфіки об'єкту продажу [10, 23, 32], аспекти ціноутворення [28].

Так Фоміна О.В. вважає, що з позиції бухгалтерського обліку “реалізація” й “продаж” – терміни, що стосуються однієї і тієї самої події, з тією лише різницею, що реалізація є процесом відчуження активу, що триває у часі, а продаж трактується як власне момент відчуження, передання прав власності на актив. Звідси продаж доцільно трактувати як тристоронній процес доведення товару до споживача, в якому в момент продажу, по-перше, передаються права власності на об'єкт продажу від продавця до покупця й визнається очікуване надходження економічних вигод – виручка, по-друге, визнаються витрати, і, по-третє, здійснюється зіставлення доходів і витрат, що дає можливість визначити фінансовий результат від продажу – прибуток, збиток або беззбитковість. Категорію “продаж” варто застосовувати в діяльності торговельного підприємства, а категорією “збут” доцільно визначати діяльність підприємства-виробника, що пов'язана з фізичним переміщенням товарів від місця їхнього виготовлення до місць використання, оскільки це поняття є значно вужчим за попереднє [29, с. 14]. Розмежування понять “продаж” та “збут” залежно від діяльності підприємств призводить до більшої плутанини. Відмітимо, що “з фізичним переміщенням товарів від місця їхнього виготовлення до місць використання” може характеризувати й внутрішнє переміщення напівфабрикатів в процесі виробництва. Це не відповідає поняттю збуту, оскільки відсутня головна мета збуту – доставка до контрагентів.

Подібним є трактування Гавришко Н.В. [8, с. 5]: збут – лише процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача; збутова діяльність спрямована на задоволення потреб споживачів, тоді як маркетингова – на формування і зміну попиту.

Автор пропонує групування витрат на збут за статтями витрат: 1) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів; 2) витрати на пакування продукції; 3) витрати на транспортування; 4) витрати на управління збутовою діяльністю [8, с. 5]. Таке розмежування є важливим з точки зору управління, дозволяє проводити відокремлений контроль виконання цілей і завдань, аналізувати їх вплив на результати роботи підприємства.

Як відмітив Я.В. Соколов, рахунок “Продаж”, раніше мав назву “Реалізація”, відображає прибуток або збиток від основної діяльності підприємства. По кредиту відображається виручка, по дебету – її собівартість, тобто чого коштувала підприємству ця виручка [26, с. 482]. Якщо обрати термін “реалізація”, то обмін не призводить до виникнення прибутку, і в цьому випадку в План рахунків необхідно ввести однойменний рахунок „Реалізація товарів, робіт, послуг”. Однак власні органи обрали слово „продаж”, то прибуток є. Рахунок “Продаж” виступає операційно-результатним, що виявляє фінансовий результат – прибуток або збиток [25, с. 636].

Рахунок “Продаж” дозволяє порівняти фактичну собівартість з виручкою від продажу готової продукції. Від моменту використання цього рахунку визначення доходу здійснюють не за отриманими грошовим коштами, не касовим методом, а методом нарахувань, оскільки важлива не оплата, а право отримання активів – зобов’язання. Відповідно витрати виникають не в момент сплати, як вважали А. Кейлі та Ф.В. Єзерський, а при виникненні заборгованості їх сплати. Так виникла концепція превалювання форми над сутністю, тобто домінування юриспруденції над економікою [24, с. 569].

Відповідно до Податкового Кодексу України, продаж (реалізація) товарів – будь-які операції, що здійснюються згідно з договорами купівлі-продажу, міни, поставки та іншими господарськими, цивільно-правовими договорами, які передбачають передачу прав власності на такі товари за плату або компенсацію незалежно від строків її надання, а також операції з безоплатного надання товарів. Не вважаються продажем товарів операції з надання товарів у межах договорів комісії (консигнації), поруки, схову (відповідального зберігання), доручення, довірчого управління, оперативного лізингу (оренди), інших цивільно-правових договорів, які не передбачають передачі прав власності на такі товари [21, ст. 14.1.202.]

Ототожнення термінів “продаж” та “реалізація” в нормативному регулюванні підкріплює їх ототожнення в економіці.

Поширеним є підхід ототожнення збуту та реалізації, визначення продажу елементом останніх. Так у 1961р. П.Н. Василенко відмічає: реалізація – збут [6, с. 37]. Натомість процес реалізації полягає в тому, що підприємство (постачальник) продає іншим підприємствам (покупцям) виготовлену ним готову продукцію і отримує за неї відповідну кількість грошових коштів [6, с. 37]. Це дозволило завуалювати звичне поняття “продаж” та зумовити тавтологію, адже продаж включає в себе перехід права власності, рух активів (відвантаження товарів, надання послуг, виконання робіт та їх подальшу оплату).

Прийняте трактування понять “продаж”, “реалізація” визначає завдання обліку та особливості подальшого відображення даних на рахунках бухгалтерського обліку.

В обліку П.Н. Василенко розглядає процес реалізації через призму класифікації рахунків [6, с. 135]:



- 1) рахунки господарських засобів та їх джерел;
- 2) рахунки господарських процесів та їх результатів.

Рахунок "Реалізація" належить до другої групи рахунків. Оскільки при реалізації виявляють кінцевий результати діяльності по виробництву і збуту продукції у вигляді отриманих накопичень або втрат [6, с. 157]. За цих умов головне завдання обліку процесу реалізації – виявлення фактичних витрат, визначення собівартості продукції, контроль за виконанням плану.

Головним завданням обліку процесу продаж, Бутинець Ф.Ф. виділяє надання апарату управління достовірної і своєчасної інформації про фактичні витрати виробництва і реалізацію конкретних видів виготовленої продукції [5, с. 311].

Яремко І.Й. до облікових завданнями процесу реалізації готової продукції, робіт і послуг відносить наступні [33, с. 122]:

- забезпечення інформації про обсяг і структуру реалізованої підприємством продукції (робіт і послуг);
- облік і контроль виконання договірних зобов'язань щодо поставки товарної продукції;
- облік нарахування та сплати належних до обсягу реалізації податків та зборів;
- визначення доходу реалізації та фінансових результатів як у цілому за підприємством, так і за окремими видами продукції, робіт і послуг.

Підхід П.Н. Василенка підпорядковується вимогам планової економіки. Бачення І.Й. Яремка виступає своєрідним поєднанням попередніх двох, де планові показники підприємство розробляє самостійно.

Узагальнюючи вище викладений матеріал, можна дійти висновку, що процес реалізації включає в себе збут (процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача) та продаж (перехід права власності). Однак дана відповідь не буде вичерпною. Відмінність понять "продаж", "реалізація", "збут" полягає у причині звуження використання поняття "продаж" та нового трактування поняття "збут".

В бухгалтерському обліку поняття "реалізація" перше використано в 1932 р. Причиною нововведення виступила критика даних бухгалтерського обліку в період Великої депресії 1930-х років та поява принципу реалізації, що визначав момент визнання прибутку після продажу активу [16, с. 320-321].

Дослівний переклад терміну "реалізація" з лат. *realis* – речовий, дійсний [27, с. 76] та з франц. *realization* – здійснення чогось [14, с. 477] немає нічого спільного з продажем продукції. Головне завдання підприємства – отримання прибутку, головною передумовою якої виступає виробництво рентабельної, конкурентної продукції. Аналогічно помилковим є назва рахунків бухгалтерського обліку "реалізація", призначення рахунку – порівняння понесених витрат та отриманого доходу.

Причиною введення "нового поняття" в СРСР виступає відмова від ринкової економіки. У 1961 р. П.Н. Василенко визначає, що процес реалізації полягає в тому, що підприємство (постачальник) продає іншим підприємствам (покупцям) виготовлену ним готову продукцію і отримує за неї відповідну суму грошових коштів [6, с. 37].

В 1964 р. А.Н. Ефимов використовує поняття "збут" з уточненням "промислової продукції в СРСР". – планова організація поставок продукції соціалістичної промисловості, тобто її своєчасна реалізація і раціональне просування від підприємств-виробників до споживачів. Під збутом промислової продукції мають на увазі реалізацію продукції виробничо-технічного призначення, на відміну від торгівлі, що організовує реалізацію народного споживання [11, с. 927].

Автор робить спробу уникнути звичного поняття “продаж”, акцентує “на відміну від торгівлі”, роз’яснює одне поняття за рахунок іншого. Це дозволяє закріпити відмінність між “продажем”, що характерне лише для торгівлі та, ширшим за значенням, “поняттям “реалізація”.

Як бачимо, головним завданням було змістити акцент на плановій організації передачі продукції, “раціональне просування від підприємств-виробників до споживачів” без застосування ринкового механізму встановлення ціни на неї, заборона приватної власності. Дійсно, перехід права власності в СРСР мав місце лише в торгівлі між фізичними та юридичними особами або між фізичними особами. Обмін між підприємствами не містив переходу права власності, оскільки всі підприємства належали державі. Це змінило головне завдання діяльності підприємств, як виробничих так і торговельних – виконання плану. Його показники розраховувались без врахування стану ринку, потреб споживачів. Це призвело до досягнення бажаного обсягу вироблених товарів, наданих послуг, здійснених робіт екстенсивним шляхом, зниженням собівартості без врахування зміни якісних показників продукції. За цих умов виправдана зміна понять “продаж” на поняття “реалізація”. Підприємства не продавали свою продукцію, вони здійснювали планові поставки іншим підприємствам, без переходу права власності (державна власність). Рух коштів, аналогічно, носив формальний характер, отриманий дохід не відповідав реально понесеним витратам. Отриманий прибуток розподілявся відповідно на рівні держави в плановому порядку: між підприємствами галузі, обмежена видача премій працівникам, фінансування додаткових проектів. Підприємство могло розподіляти прибуток після узгодження плану з організаціями вищого рівня.

В умовах ринкової економіки успіх збутової діяльності залежить від відповідності пропозиції товарів платоспроможному попиту. Однак для конкретного підприємства успіх збутової діяльності зумовлений правильною організацією просування товарів на ринок. Система організації виробництва і збуту направлена на максимальний ринковий ефект отримала назву маркетингу [7, с. 352].

Враховуючи на зміни в економіці, облік процесу продаж (реалізації) зазнав ряду змін (табл. 4), проте питання визначення відмінності термінів “продаж” та “реалізація” залишається відкритим.

**Таблиця 4.** Порівняльна характеристика відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу продажу

Порівняльна ознака	В умовах планової економіки [6]	Відповідно до нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні
1	2	3
Рахунки для відображення процесу продажу	“Продукція” “Реалізація” “Розрахункові рахунки” (залежно від контрагентів: покупці, замовники, підзвітні особи) “Прибутки та збитки”	“Готова продукція”, “Торгова націнка” “Собівартість реалізації”, “Дохід від реалізації”, “Фінансові результати” “Розрахункові рахунки” (залежно від контрагентів: покупці, замовники, підзвітні особи) “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”
Завдання обліку продаж	Виявлення фактичних витрат, пов’язаних з реалізацією продукції; визначення повної фактичної собівартості реалізованої продукції; контроль виконання плану реалізації і виявлення результатів збутової роботи підприємства	Надання апарату управління достовірної і своєчасної інформації про фактичні витрати виробництва і реалізацію конкретних видів виготовленої продукції

Продовження табл. 4

1	2	3
Розрахунок собівартості продажу	Зіставлення планових та фактичних показників, виявлення накопичень (прибутку) або недостач	Зіставлення даних повної собівартості продукції, додаткових витрат згідно договору, не передбачуваних витрат та отриманої виручки згідно договору
Підстава для визначення ціни реалізації	План	Договір купівлі-продажу
Проблемні питання	Попередження та недопущення розкрадання	Розподіл витрат пов'язаних з договірним процесом, момент визнання заборгованості, розподіл непрямих витрат
Складові процесу продажу (реалізації)	План, контрагенти, об'єкт розрахунків, форми розрахунків	Реклама, договір, контрагенти, об'єкт розрахунків, форми розрахунків, післяпродажне обслуговування

Дані таблиці 4 свідчать про дотримання принципу бухгалтерського обліку “превалювання сутності над формою” – суть залишилась, змінилась форма, оскільки змінились назви понять, але не їх зміст. Як і 50 років тому, на етапі продажу підприємство визначає розмір отриманого прибутку, зіставляє планові та фактичні дані. Однак сьогодні планові показники визначаються внутрішньою звітністю підприємства, підлягають коригуванню з урахуванням зміни попиту на продукцію підприємства. Більшого значення та розміру набувають витрати на рекламу, післяпродажне обслуговування.

Необхідність відмови від використання терміну “реалізація” зумовлене викривленням інформації про продаж продукції. Зокрема, трактування зміну форми розрахунків окремою операцією (міна), складність розподілу витрат, що належать до конкретної операції з продажу продукції. При відображенні продажу на рахунках бухгалтерського обліку об'єктами виступатимуть витрати, зобов'язання. Через ототожнення термінів “продаж”, “реалізація”, “збут” виникають додаткові проблеми при визначенні та розподіленні витрат.

На нашу думку, доцільно розрізнити поняття “продаж” та “процес продаж”. Це дозволить уточнити завдання обліку процесу продаж, як надання апарату управління достовірної і своєчасної інформації про фактичні витрати виробництва і продаж конкретних видів виготовленої продукції на кожному з його етапів.

Поняття “процес” – сукупність послідовних дій, спрямованих на досягнення певних результатів [27, с. 41]. Фоміна О.В., [29] розглядає процес продажу, з одного боку, як сукупність елементів, що його утворюють, а з іншого – як частину єдиної системи управління підприємством [29, с. 15]. Звідси безпосередній акт продажу виступає лише одним з елементів у процесі продажу.

Враховуючи окреслену нами відмінність у трактуванні понять “продаж”, “реалізація”, “збут” розглянемо виникнення витрат у процесі продажу продукції на рахунках бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки:

1) Витрати на забезпечення умов продажу (витрати на утримання магазину або частини торгового місця, веб-сайту, витрати на рекламу, зберігання, пакування, фасування тощо) – відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, опосередковано включаються до собівартості продажу продукції;

2) Витрати на здійснення акту продажу (договірний процес, проведення розрахунків, курсові різниці тощо) – враховуються при розрахунку фінансового результату продажу продукції, відображаються на рахунку 90 “Собівартість реалізації”

3) Витрати на транспортування продукції (доставка продукції до покупця, страхування продукції тощо) – відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, включаються до собівартості проданої продукції прямо;

4) Витрати на післяпродажне обслуговування - відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, включаються до витрат звітної періоду.

Відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку за наведеними етапами процесу продаж дозволить отримати інформацію та розмежувати джерела виникнення витрат, визначити можливі резерви, розрахувати ефективність їх понесення тощо.

**Висновки та пропозиції.** За результатами аналізу понять “продаж”, “реалізація”, “збут” в довідковій літературі, трактуванні науковців різних спеціальностей можна дійти наступних висновків:

1. Використання терміну “реалізація” замовлено особливостями планової економіки. Сучасне ототожнення термінів “продаж” та “реалізація” зумовлено нормативним регулюванням, трактуванням одного поняття через інше, відсутністю досліджень, що акцентують на їх відмінності.

2. Уточнюємо поняття:

– Продаж – перехід права власності на активи від одного підприємства до іншого, що супроводжується зустрічним рухом активів (грошових коштів або товарів при бартері).

– Процес продаж – комплекс дій, напрямлених на здійснення продажу, що включає в себе забезпечення умов продажу (реклама, утримання приміщень та персоналу пов’язаних з продажем), договірний процес (узгодження умов, підписання, виконання), післяпродажне обслуговування.

– Реалізація – 1) здійснення, виконання чого-небудь; 2) передача продукції між підприємствами з наступною оплатою в умовах планової економіки.

– Збут – фізичне переміщення продукції підприємства зовнішнім контрагентам.

3. Відповідно витрати, пов’язані з процесом продажу продукції, доцільно розглядати за етапами:

– Витрати на забезпечення умов продажу (витрати на утримання магазину або частини торгового місця, веб-сайту, витрати на рекламу, зберігання, пакування, фасування тощо) – відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, опосередковано включаються до собівартості продажу продукції;

– Витрати на здійснення акту продажу (договірний процес, проведення розрахунків, курсові різниці тощо) – враховуються при розрахунку фінансового результату продажу продукції, відображаються на рахунку 90 “Собівартість реалізації”

– Витрати на транспортування продукції (доставка продукції до покупця, страхування продукції тощо) – відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, включаються до собівартості проданої продукції прямо;

– Витрати на післяпродажне обслуговування – відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”, включаються до витрат звітної періоду.

4. Внести зміни до назв рахунків:

– Рахунок 70 “Дохід від реалізації” – “Дохід від продажу”

– Рахунок 90 “Собівартість реалізації” – “Собівартість продажу”

– Рахунок 93 “Витрати на збут” – “Витрати пов’язані з продажем”

5. Доцільно розрізняти поняття “продаж”, як одиничний факт передачі чого-небудь, та “процесу продаж” – сукупність послідовних дій, спрямованих передачу підприємства продукції контрагентам та здійснення зустрічних розрахунків.

6. Головним завданням відображення процесу продаж на рахунках бухгалтерського обліку є надання інформації про понесені витрати та отримані доходи від продажу продукції на кожному з його етапів з метою прийняття управлінських рішень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Балабаниць А.В. Збутова діяльність торговельних підприємств в умовах маркетингової орієнтації: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02 [Електронний ресурс] / А.В. Балабаниць; Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі. – Донецьк, 2000. – 20 с.
2. Біленький О.Ю. Стратегічне управління збутом на підприємстві: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / О.Ю. Біленький; Донец. держ. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк, 2005. – 18 с.
3. Большой бухгалтерский словарь / Под. ред. А.Н. Азирилияна. – М. Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
4. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Вид. 2-е. доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
6. Василенко П.Н. Основы бухгалтерского учета / Н.П. Василенко. М.: “Издательство экономической литературы”. – 1961. – 288 с.
7. Внешнеэкономический толковый словарь / Под ред. И.П. Фоминского. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 512 с.
8. Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н.В. Гавришко; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Тернопіль, 2001. – 19 с.
9. Грод А.М. Принципи логістичного моделювання збуту для оптимального розміщення виробництва продукції [Електронний ресурс] / А.М. Грод. Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009\\_28\\_1/statti/17.htm](http://www.nbuu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2009_28_1/statti/17.htm)
10. Демченко Н.С. Договір купівлі-продажу об'єктів приватизації (на матеріалах арбітражної практики України): Автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 [Електронний ресурс] / Н.С. Демченко; Київ. ун-т ім. Т.Шевченка. — К., 1999. – 20 с.
11. Экономическая энциклопедия. Промышленность и строительство. Гл. ред. А.Н. Ефимов, т.2 – М., “Советская энциклопедия”, 1964. – 960 столб.
12. Економічна енциклопедія: у трьох томах. Т.1 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000 – 864 с.
13. Економічний словник / За ред. П.І. Багрія, С.І. Дорогунцова. – К.: 1973. – 623 с.
14. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л. Фінансово-економічний словник. – Львів: Видавництво Національного університету “Львівська політехніка”, 2005. – 714 с.
15. Котлер Ф. Основы маркетинга: Пер. с англ. – М.: “Ростинтэр”, 1996. – 704 с.
16. Мэтью М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтью, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

17. Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Устинко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2т. Т.1. / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
18. Мочерний С.В., Ларіна Я.С. Устинко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У 2т. Т. 2. / За ред. С.В. Мочерного. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
19. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах. Т-2 / В. Яремко, О. Сліпушко.: Київ, “Аконіт”. – 2000. – 912 с.
20. Новий тлумачний словник української мови у чотирьох томах. Т-3 / В. Яремко, О. Сліпушко.: Київ, “Аконіт”. – 2000. – 928 с.
21. Податковий Кодекс України // Голос України. – 2010. – № 229-230. – с. 4-62
22. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. Підручник для вузів. – Видання 2-ге, перероб. і доп. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – 269 с.
23. Самсонова Я.О. Правове регулювання відносин з виробництва й реалізації виноградної продукції в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.06 [Електронний ресурс] / Я.О. Самсонова; Нац. юрид. акад. України ім. Я.Мудрого. – Х., 2010. – 20 с.
24. Соколов Я.В. Оптимізм в бухгалтерії. Три етапа. / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО “1С-Паблицинг”. – 2011. – с. 566-570.
25. Соколов Я.В. Прибыль и бартер / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО “1С-Паблицинг”. – 2011. – с. 632-637
26. Соколов Я.В. Счета финансовых результатов / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет – веселая наука. Сборник статей. М., ООО “1С-Паблицинг”. 2011. – с. 481-485
27. Український Радянський Енциклопедичний Словник: в 3-х т. Т.-3 / Редкол.: ... А.В. Кудрицький (відп. ред.) та ін. – 2-е вид. – К.: Голов. ред. УРЕ. 1987. – 736 с.
28. Федусенко О.В. Методи та засоби реалізації багатofункціональної підсистеми ціноутворення: Автореф. дис... канд. техн. наук: 05.13.06 [Електронний ресурс] / О.В. Федусенко; Наук.-вироб. корпор. “Київ. ін-т автоматики”. – К., 2005. – 18 с.
29. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
30. Шерр И.-Ф. Учение о торговле / Под ред. М.И. Нахимсона, пер. С.И. Цедербаума. М.: “Экономическая жизнь”. – 1925. – 547 с.
31. Шимко О.В. Організація торгівлі текстильними товарами в умовах ринкової економіки: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.07.05 [Електронний ресурс] / О.В. Шимко; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2006. – 20 с.
32. Шишка І.Р. Договір на маркетингові дослідження: автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.03 [Електронний ресурс] / І.Р. Шишка; НДІ ін-т приват. права і підприємництва Нац. акад. прав. наук України. – К., 2010. – 18 с.
33. Яремко І.Й. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Львів: “Новий Світ-2000”, 2004. – 240 с.