

*Банасько Т.М.,
к.е.н, доцент кафедри економіки
і міжнародних економічних відносин,
Міжнародний гуманітарний університет*

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ

Анотація. У статті запропоновано підхід до удосконалення бухгалтерського обліку маркетингових витрат в національній системі обліку з позиції бізнес-адміністрування.

Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, маркетингові витрати, витрати на рекламу.

Постановка проблеми. Створення нового чи подальший розвиток вже діючого підприємства завжди пов'язаний із проведенням економічних розрахунків, які б дозволили встановити співвідношення між понесеними витратами та одержаними доходами. Адміністрування таких витрат, яке в сучасних умовах потребує значної уваги з боку науковців, є маркетингові витрати, оскільки на сьогодні дуже важко ідентифікувати вигоди і доходи, одержані підприємством, що пов'язані з їх понесенням. Існування такої ситуації не дозволяє на основі використання облікової інформації визначати ефективність маркетингової політики підприємства та виокремлювати її внесок в подальший розвиток діяльності підприємства в цілому та в їх бізнес-адміністрування.

Однією із причин існування такої ситуації вважаємо недосконалість існуючого в національній системі обліку, зокрема, в П(С)БО 16 «Витрати», підходу до бухгалтерського відображення маркетингових витрат як складових витрат на збут.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням обліку маркетингових витрат приділяли свою увагу М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.В. Гавришко, С.Ф. Голов, Л.Ю. Гудзинська, В.М. Жук, М.В. Задорожний, К.О. Назарова, М.С. Пушкар та ін.

До іноземних вчених, які досліджували це питання, треба визначити Дж. Ленсколда, Р. Шоу, Д. Меррика та ін.

Мета статті полягає в удосконаленні діючого підходу до бухгалтерського обліку маркетингових шляхом внесення пропозицій щодо відокремлення даного об'єкта в самостійну облікову категорію та її визначенні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток національної економічної системи та поступове формування постіндустріального суспільства, в якому визначальним фактором функціонування підприємств виступає інтелектуальний капітал, вимагає від вітчизняних підприємств зміни пріоритетів своєї діяльності, зокрема, переходу від виробничо-збутової до маркетингової орієнтації діяльності, що передбачає широке використання брендів та торгових марок.

В умовах постіндустріальної економіки визначальним для одержання фінансового результату є не лише забезпечення процесу виробництва продукції, а її реалізація, зокрема, доведення її до споживача. За таких умов у підприємств зростають обсяги витрат, які здійснюються для розвитку управлінських систем, що підтримують основне виробництво. До таких систем відносяться маркетинг, логістика, наукові дослідження та розробки,

управління підприємством тощо. Одну із найважливіших ролей в підвищенні ефективності діяльності підприємства відіграють маркетингові витрати.

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.

Т.І. Притиченко та Ю.В. Руденко, досліджуючи питання маркетингових витрат, систематизували визначення цієї категорії [1], яка наведена у таблиці 1.

В П(С)БО 16 «Витрати» [2] відсутнє чітке визначення поняття «маркетингові витрати», лише сказано про те, що це витрати на дослідження ринку та рекламу, які, вже виходячи із норм П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (п. 9) [3] разом із витратами на просування продукції на ринку, не можуть бути капіталізовані та визнані в якості нематеріального активу підприємства. На нашу думку, «маркетингові витрати» – це витрати матеріальних, нематеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної ним маркетингової тактики і стратегії. Однозначне визначення відсутнє і у іноземних фахівців. Так, Дж. Ленсколд [4] оперує поняттям marketing costs, в іншій літературі – marketing expenses, marketing outlays, marketing expenditures, marketing effort, а також marketing investment [5; 6].

В П(С)БО 16 «Витрати» [2] маркетингові витрати розглянуто як складову витрат на збут, що не дозволяє їх розглядати в якості самостійної облікової категорії та свідчить про те, що законодавцем даному об'єкту відведено «залишкову роль». Така позиція розробників національних П(С)БО свідчить про ігнорування значимості ролі маркетингових витрат в діяльності підприємства, що не дозволяє проводити ефективну маркетингову політику на основі використання обліково-інформаційного забезпечення.

Провівши аналіз поглядів дослідників щодо співвідношення маркетингових та збутових витрат, виділено три основних підходи:

1) Маркетингові витрати отожднюються із витратами на збут. За таких умов чинна методика обліку, представлена в П(С)БО 16 «Витрати», є правильною, та не потребує удосконалення чи здійснення будь-яких коригувань.

2) Маркетингові та збутові витрати розглядаються як рівнозначні категорії, які не можна об'єднувати між собою, оскільки вони мають дещо іншу природу виникнення, а механізм одержання вигод в результаті їх здійснення значно відрізняється. Для реалізації такого підходу в чинній системі бухгалтерського обліку необхідним є відокремлення витрат на збут та маркетингових витрат в системі бухгалтерських рахунків.

3) Представники третього підходу наголошують на тому, що збут – це хоча й найважливіша, але все ж таки одна із функцій маркетингової діяльності. Тому потрібно у складі маркетингової діяльності виділяти один із її видів – збутову діяльність. Для впровадження такого підходу в чинну систему обліку необхідним є перейменування рахунку 93 «Витрати на збут» в рахунок «Маркетингові витрати», у складі якого слід виділити субрахунки для витрат на збут та інших видів витрат, що в цілому стосуються маркетингової діяльності в такому широкому розумінні.

Проаналізувавши погляди теоретиків маркетингу, вважаємо, що в системі бухгалтерського обліку має бути реалізований другий підхід, виходячи з якого маркетингові витрати слід розглядати як рівнозначний вид витрат відносно витрат на збут. Для впровадження такого підходу в національну систему обліку слід чітко розрізнити маркетингову і збутову діяльність.

Збутова діяльність ідентична маркетинговій категорії «товарорух» або «розподіл», яка трактується як діяльність підприємства із планування, практичної реалізації і контролю переміщення готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення прибутку для виробників. Отже, за економічною сутністю маркетинг і збут – це принципово відмінні категорії (рис. 1).

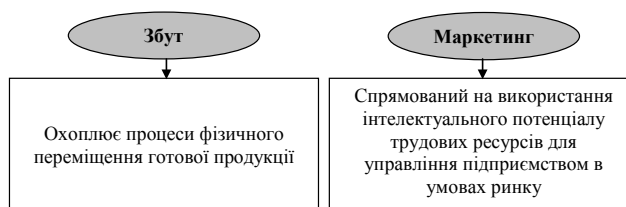


Рис. 1. Визначення понять «маркетинг» та «збут»

Однак в діючій системі бухгалтерського обліку поняття маркетингових витрат відсутнє, зустрічаються лише згадування про окремі їх складові, що зумовлює необхідність її удосконалення з метою практичної реалізації представленого підходу.

Складові маркетингових витрат, які повинні бути покладені в основу аналітичного обліку підприємства, системи його внутрішньої звітності, залежать від сутності самої маркетингової діяльності.

Маркетингова діяльність – це комплекс заходів, орієнтованих на рішення наступних питань:

- здійснення дослідницько-аналітичної діяльності;
- вибір цільового сегмента й позиціонування;
- розробка комплексу рішень по продукту;

Таблиця 1

Морфологічний аналіз поняття «витрати на маркетинг» [1]

№ з/п	Автори	Сутність підходу до визначення витрат на маркетинг	Родові поняття
1	Багієв Г.Л., Тарасевич В.М., Анн Х. [8, с. 216]	Сукупність витрат, необхідних для здійснення маркетингової діяльності і маркетингових заходів щодо формування і відтворення попиту на товари і послуги	маркетингова діяльність
2	Соловійов Б.А. [9, с. 57]	Витрати на пошук клієнтів, переконання їх у доцільності закупівлі, доставку продукції та отримання за неї грошових коштів	робота з клієнтами
		Маркетингові витрати є не накладними, а такими витратами, що забезпечують реалізацію товарів; маркетингові витрати – це витрати, що мають інвестиційний характер, які в майбутньому можуть принести чималі прибутки	реалізація товарів, інвестиційна діяльність
3	Російське законодавство [10]	Витрати, пов'язані з маркетингом або ринковим впровадженням інновацій (випуском на ринок технологічно нових або вдосконалених продуктів, нових послуг); до них відносяться: попереднє дослідження, зондування ринку, адаптація виробів підприємства до різних ринків збуту, початкова реклама, за винятком витрат на розвиток дистриб'юторських мереж	впровадження інновацій
4	Биковська І.В., Плотников С.В., Подчернин В.М. [11, с. 47]	Це сукупні витрати підприємства на аналіз ринкових можливостей, розробку комплексу маркетингових заходів, втілення їх у життя і проведення маркетингового контролю	реалізація комплексу маркетингових заходів
5	Feder R.A. [12, с. 47]	Витрати, пов'язані з продажем товарів (наприклад, реклама, комісія продавця) або дистрибуція (наприклад, транспортні витрати); це один з видів операційних та тимчасових витрат	продаж товарів та дистрибуція
6	Piercy N. [13, с. 5]	Грошові кошти, які підприємство витрачає на рекламу і маркетинг	реклама і маркетинг
7	Податковий кодекс України [14]	Витрати на послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги)	послуги, пов'язані з реалізацією продукції та аналізу споживчого попиту
8	Автор	Кошти підприємства, які супроводжують аналіз та реалізацію маркетингових технологій, що спрямовані на розвиток бренду товару/ послуги, торговельного персоналу, підприємства в цілому та сприяють зростанню валового прибутку	розвиток бренду товару/послуг, торговельного персоналу, підприємства в цілому

- формування цінової політики фірми, що полягає в розробці систем і рівнів цін на товари, визначенні «технологій» використання цін, строків кредиту, знижок тощо;

- розробка політики руху товарів і структури каналів збуту продукції фірми. Розробка політики просування шляхом комбінації реклами, стимулювання попиту, PR («паблік релейшнз»), особистих продажів;

- управління маркетинговою діяльністю (маркетингом) як системою, тобто планування, організація, контроль й аналіз маркетингової програми й індивідуальних обов'язків кожного учасника, оцінка ризиків і доходів, ефективності маркетингової діяльності.

Таким чином, маркетингова діяльність спрямована на формування і зміну попиту на товари (роботи, продукцію, послуги) підприємства.

М.С. Білик та Г.І. Кіндрацька, дослідивши питання [7], визначають, що для визначення теперішньої вартості інвестиційних витрат за кожним з інтервалів загального періоду експлуатації інвестиційного проекту (реалізації маркетингового заходу) до інвестиційних витрат мають бути зараховані:

- *ризикові витрати на маркетинг підприємства (інвестора)*: авансові витрати на розроблення маркетингового заходу (на дослідження, призначені безпосередньо для цілей цієї маркетингової кампанії; на розроблення маркетингових і рекламних матеріалів; на підготовку каналів комунікацій; на розроблення баз даних і систем, призначених для підтримки цієї маркетингової кампанії; на складання списків потенційних клієнтів, реєстрів розсилання тощо) та змінні поточні витрати (приріст витрат на засоби масової інформації, канали збуту; прямі звернення до споживачів, виробництво і друк матеріалів, необхідних для підтримання продажів, збільшення частки бренду на ринку, залучення нових покупців для тієї чи іншої категорії товарів, функціонування систем вимірювань і досліджень; вартість «подарунків», що роздають з метою стимулювання збуту; вартість оброблення приросту запитів на обслуговування, що надходять через канали комунікацій, тощо);

- *разові витрати* – витрати, які можуть виникати у зв'язку з деякими маркетинговими інвестиційними рішеннями, як, наприклад, програми заохочення лояльності або отримання послуг засобів масової інформації на особливих умовах, що передбачають прийняття договірних зобов'язань;

- *додаткові поточні витрати на розроблення та реалізацію програми проекту (маркетингового заходу)* – витрати, які потребують додаткових зусиль працівників маркетингової служби підприємства, задіяних у розробленні та реалізації програми (збут, маркетинг, реклама, дослідження, канали комунікацій з клієнтами тощо);

- *інші витрати*, які можуть бути незапланованими, але їх треба враховувати під час аналізу фактичної ефективності кампанії.

Отже, витрати підприємств вимагають ефективного управління. Через те, що здійснення витрат на маркетинг призводить до зменшення чистих активів підприємства, то ефективне управління цими витратами має важливе значення. У зв'язку із цим з'являється необхідність формування ефективних підходів до управління витратами на маркетинг на підприємстві на основі використання відповідного обліково-аналітичного забезпечення.

Дані підходи повинні дозволяти управляти такими витратами для досягнення цілей діяльності, з огляду на специфіку й особливості витрат на маркетинг, фактори, що впливають на

рівень і поводження таких витрат. Виділення маркетингових витрат як окремої облікової категорії не повинно порушити (дублювати, суперечити, частково повторювати) діючу концепцію обліку витрат, що використовується в національній системі обліку. Виходячи з цієї позиції, до маркетингових витрат як облікової категорії запропоновано включати такі види витрат:

- витрати на рекламу;
- витрати на бренд;
- витрати на торгову марку;
- витрати на паблік релейшнз;
- інші маркетингові витрати.

Виділення саме таких видів маркетингових витрат пов'язано із життєвим циклом товарів, які продаються на ринку. Зокрема, для просування, популяризації торгових марок товарів, здійснюються витрати на рекламу, на бренд, на торгову марку. А для торгових марок товарів, які вже досягнули своєї «маркетингової зрілості», здійснюються витрати на паблік релейшнз.

Запропонована класифікація маркетингових витрат має бути покладена в основу побудови номенклатури бухгалтерських рахунків. Дана номенклатура створюватиме передумови для побудови такої системи обліку маркетингових витрат, яка дозволить перейти від опису ретроспективних фактів господарського життя до прогнозування розвитку ситуації, що складатиметься на ринку, який виступатиме зовнішнім середовищем відносно підприємства.

В цілому застосування такого підходу, що передбачає розмежування маркетингових витрат від витрат на збут, дозволяє перейти до побудови ефективних моделей управління маркетинговою діяльністю підприємства.

Для практичної реалізації запропонованого підходу слід перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на рахунок «Витрати на збут та маркетингові витрати», а у його складі виділити два субрахунки: 931 «Витрати на збут» і 932 «Маркетингові витрати». Система синтетичного обліку маркетингових витрат передбачає виділення наступних субрахунків другого рівня: 9321 – витрати на торгову марку; 9322 – витрати на бренд; 9323 – витрати на рекламу; 9324 – витрати на паблік релейшнз; 9325 – інші маркетингові витрати. Проведення таких змін також зумовлює необхідність удосконалення фінансової звітності підприємства, зокрема, Звіту про фінансові результати та Приміток до річної фінансової звітності.

Ведення бухгалтерського обліку маркетингових витрат в розрізі запропонованих синтетичних рахунків дозволить проводити детальний аналіз цих витрат з метою визначення ефективності маркетингової політики підприємства, необхідності та доцільності їх здійснення.

Висновки. В сучасних умовах розвитку економіки, бізнес-адміністрування на підприємстві система бухгалтерського обліку не надає адекватної інформації користувачам про маркетингові витрати підприємства, що значно ускладнює проведення ефективної маркетингової політики на основі використання обліково-аналітичного забезпечення. Дана проблема стосується не лише маркетингової діяльності, а в цілому пов'язана із певною «матеріальною орієнтацією» облікової системи, яка не враховує ключові нематеріальні фактори, від яких на сьогодні залежить ефективність функціонування бізнесу.

З метою вирішення цієї проблеми запропоновано змінити діючий підхід до обліку витрат на збут, задекларований П(С)БО 16 «Витрати», що передбачає необхідність виділення у складі новоствореного рахунку 93 «Витрати на збут та маркетингові

витрати» двох субрахунків: 931 «Витрати на збут»; 932 «Маркетингові витрати». У складі останнього запропоновано виділяти субрахунки другого порядку: 9321 – витрати на торгівлю марку; 9322 – витрати на бренд; 9323 – витрати на рекламу; 9324 – інші маркетингові витрати.

Практична реалізація наведених пропозицій в діяльності підприємств дозволяє надавати інформацію про понесені маркетингові витрати в розрізах, що сприятимуть ефективному управлінню маркетинговою діяльністю підприємства та в цілому управляти обсягами маркетингових витрат, що здійснюються для підвищення обсягів реалізації виготовленої продукції.

Розроблене облікове забезпечення управління маркетинговою діяльністю також дозволяє створити ефективні передумови для побудови системи економічного аналізу маркетингових витрат, що виступатиме основою при побудові маркетингових планів, маркетингових бюджетів, оптимізаційних проектів маркетингових витрат, системи маркетингового контролю, системи вартісно орієнтованого маркетингового управління, маркетингової стратегії підприємства тощо.

Література:

1. Притиченко Т.І., Руденко Ю.В. Підходи до визначення витрат на маркетинг [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4441/1>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 131 від 14.06.2000 р.: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0027-00>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0750-99>.
4. Ленсколд Дж. Рентабельность инвестиций в маркетинг. Методы повышения прибыльности маркетинговых компаний / Дж. Ленсколд; пер. с англ. под ред. В.Б. Колчанова и М.А.Карлика. – СПб.: Питер, 2005. – 272 с.
5. Шоу Р., Меррик Д. Прибыльный маркетинг: окупається ли ваш маркетинг? / Р. Шоу, Д. Меррик; пер. с англ. – К.: Companion Group, 2007. – 496 с.
6. Feder R.A. How to Measure Marketing Performance // Harvard Business Review. – 1965. – No. 3 May-June. – S. 132 – 142.
7. М.С. Білик, Г.І. Кіндрацька. Аналіз результативності маркетингових служб підприємства / Білик М.С., Кіндрацька Г.І. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://vlp.com.ua/files/06_26.pdf.

Банасько Т.Н. Проблемные вопросы бухгалтерского учета маркетинговых расходов

Аннотация. В статье предложен подход по усовершенствованию бухгалтерского учета маркетинговых расходов в национальной системе учета с позиции бизнес-администрирования.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, расходы, маркетинговые расходы, расходы на рекламу.

Banasko T.N. Problematic issues of accounting marketing costs

Summary. The paper proposes the new approaches to the improvement of accounting of marketing expenses in the national system from the point of view of business administration.

Keywords: accounting, expenses, marketing expenses, advertising costs.