



СУЧАСНІ МОДЕЛІ ОЦІНКИ МАРКЕТИНГОВОЇ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ

Чередніченко Т. В.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана»

- ▣ У статті висвітлено сучасні підходи до оцінки маркетингової результативності, розглянуто особливості обліку маркетингових витрат. Систематизовано напрями вдосконалення обліку маркетингових витрат шляхом обґрунтування доцільності зміни рахунку 93 «Витрати на збут» Плану рахунків. Розроблено та запропоновано перелік витрат маркетингової діяльності, що мають обліковуватися на цьому рахунку.
- ▣ Маркетингова діяльність, результативність маркетингової діяльності, маркетингові витрати, облік маркетингових витрат.

СОВРЕМЕННЫЕ МОДЕЛИ ОЦЕНКИ МАРКЕТИНГОВОЙ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ И ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТА МАРКЕТИНГОВЫХ РАСХОДОВ

Чередниченко Т. В.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана»

- ▣ В статье освещены современные подходы к оценке маркетинговой результативности, рассмотрены особенности учета маркетинговых расходов. Систематизированы пути совершенствования учета маркетинговых расходов через обоснованное изменение счета 93 «Расходы на сбыт» Плана счетов. Разработан и предложен перечень расходов маркетинговой деятельности, которые должны учитываться на данном счете.
- ▣ Маркетинговая деятельность, результативность маркетинговой деятельности, маркетинговые расходы, учет маркетинговых расходов.

MODERN MODEL PERFORMANCE EVALUATION OF MARKETING COMPANIES AND WAYS OF ACCOUNTING OF MARKETING EXPENSES

Cherednichenko T.V.,

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of Accounting, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman"

- ▣ This article highlights the modern approaches to the assessment of marketing effectiveness, taking into account the peculiarities of marketing expenses. Expediency change the chart of accounts by renaming the account 93 Chart of Accounts. Developed and offered a list of expenses of marketing activities should be taken into account to the account.
- ▣ Marketing activities, the effectiveness of marketing activities, marketing costs, marketing costs account.

Постановка проблеми

У сучасних ринкових умовах жодне підприємство не може втриматись на ринку без орієнтації на маркетинг. Маркетингова діяльність підприємства має бути спрямована на довгострокове існування організації, на збереження його позицій та стійкості, підвищення конкурентоспроможності своїх товарів і послуг на ринку, створення і закріплення міцних зв'язків із клієнтами, партнерами. Для підвищення ефективності діяльності підприємства в умовах постійно мінливої ринкової ситуації необхідно, щоб управлінський облік охоплював усі види діяльності, у тому числі маркетингову, оскільки в процесі цієї діяльності формується істотна частина витрат, які впливають на кінцеві результати роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій

Проблеми оцінки результативності маркетингових витрат протягом тривалого часу продовжували залишатися у фокусі уваги закордонних та вітчизняних дослідників і практиків. Зокрема вказані дослідження проводилися такими науковцями, як Дж. Ленскольд, К. Безверхий, Ю. Гофербер, І. Давидович, В. Дерій, А. Мавріна, Ю. Руденко, Н. Чухрайта ін. Проте ці праці мають загальний характер, без конкретизації особливостей обліку маркетингових витрат та їхнього впливу на маркетингову результативність.

Не вирішені раніше частини проблеми

Сучасні вітчизняні підприємства гостро відчувають потребу в маркетингових заходах для

забезпечення власної конкурентоспроможності та утримання ринкових позицій, водночас більшість з них нераціонально здійснюють інвестування коштів у маркетингову діяльність. Причиною цього є, насамперед, складність оцінки результативності маркетингової діяльності, недосконалість розуміння специфіки маркетингових витрат, а отже, і їх визначення. Положення бухгалтерського обліку, що діють в Україні, передбачають основні вимоги щодо обліку витрат на маркетингову діяльність, не забезпечуючи умов для їх досконалого обліку на одному синтетичному бухгалтерському рахунку. Саме необхідність вирішення цих проблем і зумовила вибір теми статті.

Метою статті є аналіз функціонування підприємств, оцінка факторів, що впливають на маркетингову діяльність на сучасному етапі, та обґрунтування напрямів удосконалення та перспектив розвитку обліку маркетингових витрат.

Виклад основного матеріалу

У сучасних умовах розвиток будь-якої компанії пов'язаний із проходженням певних стадій життєвого циклу. На першій стадії створення компанії, стадії становлення, її структура досить проста, грошові, інформаційні та матеріальні потоки невеликі та прості за своєю структурою. Основні ризики, які відчуває компанія на даній стадії, пов'язані, як правило, з браком коштів для реалізації цілей засновників. Якби компанія мала досвід роботи на ринку, то в неї були б напрацьовані механізми залучення фінансів, але на стадії «становлення» відсутня кредитна історія, оборотні кошти невеликі, що унеможливає отримання під них необхідних для компанії кредитів. Проте бізнес на цій стадії в силу своєї простоти є прозорим для власника, він (власник) може самостійно спрогнозувати потребу в ресурсах на найближчу перспективу, розрахувати доходи і витрати. Безумовно, у цей момент найголовніше – ідея бізнесу, її унікальність, сприйняття ринком, фінансові питання обмежуються забезпеченням достатнього рівня ліквідності. Якщо ж компанія успішно пережила кризи, притаманні стадії становлення, то починається новий етап в її історії – стадія зростання, що має свої переваги та недоліки. З розвитком бізнесу ускладнюється структура організації, виникає диверсифікація продуктів і послуг, збільшуються обсяги грошових потоків, стає більш складним визначення доходів і витрат за окремими напрямками бізнесу тощо. Все це призводить до низки управлінських проблем. Сам власник вже не може вирішувати самостійно фінансові, управлінські, маркетингові питання. Виникає необхідність

делегування повноважень найманим співробітникам – професіоналам функціональних галузей. Однак власник повинен мати точну та актуальну інформацію про результати прийнятих співробітниками рішень, про рентабельність підрозділів, продуктів, груп клієнтів. Інструментарієм, що дозволяє отримати таку інформацію, є управлінський облік. Управлінський облік життєво необхідний компанії, оскільки фінансовий (бухгалтерський) облік дає уявлення про результати діяльності компанії загалом, але не дозволяє знайти точки зростання організації, виявити підрозділи з надлишковими витратами, оцінити ефективність управлінських рішень. Вже на стадії росту і далі, на стадії зрілості, успішність бізнесу багато в чому залежить від чіткості формулювання цілей і завдань, місії компанії, стратегії, від об'єктивності комплексу контрольних показників, що відображають ефективність кожної людини і доцільність прийнятих рішень.

В умовах сьогодення виживають і успішно функціонують тільки ті підприємства, які порівнюють свої доходи з витратами і величиною вкладеного капіталу. Для успішного функціонування кожен господарюючий суб'єкт повинен прагнути підвищення ефективності своєї діяльності на основі раціонального використання ресурсного потенціалу, збільшення прибутковості виробництва або реалізації. Зазначене безпосередньо стосується і власне маркетингової діяльності, результативність якої може стати або стратегічним успіхом, або тактичною поразкою та привести підприємство або до лідерства в галузі, або до банкрутства. У теоретичних і емпіричних дослідженнях маркетингової результативності можна виділити кілька ключових напрямів, що сформувалися протягом останніх десятиліть як у вітчизняній, так і закордонній науці:

- розвиток теоретичних підходів до оцінки результативності: теорії ринкової вартості фірми, теорії організаційної поведінки;
- пошук моделей формування маркетингової результативності та показників її оцінки, у тому числі на основі виділення маркетингових чинників (драйверів) прибутковості або вартості компанії;
- дослідження маркетингових активів як чинника вартості компаній;
- дослідження в галузі результативності заходів у рамках комплексу маркетингу (товарної політики, ціноутворення, розподілу і комунікацій);
- розвиток теорії маркетингу партнерських відносин і поява нових підходів до оцінки результативності маркетингу.

У рамках цих підходів вироблено значну кількість маркетингових показників і створено

різноманітні моделі оцінки маркетингової результативності, які визначають загальну концептуальну основу для побудови інструментальних підходів управління маркетинговою результативністю. Метою цих моделей є концептуальне уявлення про внесок маркетингу та (або) окремих його інструментів у кінцеві результати діяльності організації – ув'язка з фінансовими показниками та показниками, що використовуються на корпоративному рівні. Так, якісні моделі передбачають використання маркетингового аудиту, у ході якого здійснюється всебічний аналіз зовнішнього середовища організації, а також усіх загроз і можливостей. Кількісні моделі оцінки результативності маркетингової діяльності вимагають порівняння витрат на маркетинг з отриманим валовим прибутком і витрат на рекламу з обсягом продажів [REF_Ref427352166 \r \h * MERGEFORMAT 12, с. 124]. Такий підхід характеризує кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, однак унеможливується внаслідок недосконалого врахування сукупних маркетингових витрат.

Проте і сьогодні оцінка результативності маркетингової діяльності є найбільш трудомісткою складовою процесу управління підприємством. Це викликано низкою об'єктивних причин.

По-перше, визначення витрат на маркетинг є досить складним завданням. Така складність зумовлена розумінням сутності витрат на маркетинг, способами їх класифікації та визначення. Сутність витрат на маркетинг виражається так: маркетингові витрати є витратами, що забезпечують реалізацію товарів; маркетингові витрати – це витрати, що мають інвестиційний характер і в майбутньому можуть принести великі прибутки [REF_Ref427322084 \r \h * MERGEFORMAT 7, с. 41].

Для подальшого аналізу маркетингові витрати необхідно класифікувати на постійні та змінні [REF_Ref427348173 \r \h * MERGEFORMAT 8, с. 92]. Розподіл маркетингових витрат на змінні і постійні дає щонайменше дві переваги:

- за такої класифікації витрат складання бюджету буде більш точним. У цьому випадку формується гнучкий бюджет, що відображатиме фактичні результати незалежно від того, на якому етапі були припинені продажі;
- короткострокові ризики, пов'язані з постійними витратами на маркетинг, вищі від тих, які пов'язані зі змінними маркетинговими витратами. Якщо маркетингологи припускають, що доходи чутливо реагуватимуть на фактори, які не піддаються їхньому контролю (наприклад, дії конкурентів або економічний спад), вони можуть зменшити ризики, включивши до

своїх бюджетів більше змінних і менше постійних витрат.

Постійна частина витрат на маркетинг – це ті витрати, які необхідні для постійної підтримки функціонування маркетингової системи на підприємстві (сюди можна віднести витрати на утримання працівників служби маркетингу; регулярне проведення маркетингових досліджень та створення банку маркетингових даних для управління підприємством; фінансування робіт з постійного вдосконалення товарної продукції підприємства; витрати на основні рекламні кампанії) [REF_Ref427347295 \r \h * MERGEFORMAT 9, с. 333]. Підтримання існування маркетингової системи на підприємстві обходиться дешевше, ніж її створення щоразу заново (залежно від складних сприятливих або несприятливих ситуацій). Такі витрати виправдані, оскільки сприяють постійному отриманню відомостей про ринкову кон'юнктуру, дії конкурентів, розвиток попиту, а також дозволяють стежити за рівнем конкурентоспроможності продукції підприємства на ринку.

Змінна частина маркетингових витрат – це витрати на маркетинг, викликані змінами ринкової ситуації та прийняттям нових стратегічних та оперативних рішень. У кінцевому рахунку всі витрати стають змінними, тому їх класифікація на постійні та змінні залежатиме від організаційної структури, конкретних рішень керівництва та періоду часу, протягом якого вони будуть розглядатися [REF_Ref428360599 \r \h * MERGEFORMAT 14, с. 212]. Найчастіше і постійна, і змінна частини витрат формуються при розробці перспективних та поточних планів маркетингових заходів. Основою слугують бюджети, що визначають обсяги ресурсів, і кошториси, що формують напрямки витрат.

Зазначимо, що на даному етапі розвитку економіки найважливішими для підприємств є витрати на рекламу та стимулювання збуту. При цьому в первинних документах і згодом в обліку, як правило, всі види витрат у звітах відображаються загальною сумою без деталізації на функції і окремі дії, що за своєю суттю є «котловим» або «паушальним» обліком витрат.

Необхідно окремо згадати про таку статтю маркетингових витрат, як витрати на маркетингові дослідження. Переважно маркетингові дослідження проводяться самими співробітниками відповідних підрозділів підприємств. Якщо аналізувати напрями маркетингових витрат, то найчастіше підприємствами використовуються такі: дослідження конкурентів, клієнтів, ринку (загальні тенденції, конкуренти, ситуація на ринку тощо) та інструментів маркетингу.

Щодо складу витрат на маркетинг можна сказати, що фахівців, які безпосередньо контактують з клієнтами та суттєво впливають на ступінь задоволеності споживача, цілком можна віднести до таких, що виконують маркетингові функції. Їх заробітна плата також повинна враховуватися у фонді оплати праці відповідного центру відповідальності. Але в реальності на підприємствах заробітна плата цих фахівців розглядається як стаття витрат відповідних департаментів, які утворюють окремих центр відповідальності – обслуговування споживачів. Це пов'язано з чітким поділом функцій між різними департаментами та відділами підприємства, а також багато в чому залежить від організаційної структури.

Порівняльний аналіз наявних методів управлінського обліку показує, по-перше, що традиційні методи, орієнтовані передусім на облік виробничих витрат, мають низку недоліків, що не дозволяють при їх використанні отримувати системну і якісну інформацію для обліку та подальшого управління витратами на маркетинг. Це пов'язано з тим, що маркетинговий процес як сукупність різних функцій має особливі умови формування обліку витрат, які повинні бути враховані при виборі методу обліку.

По-друге, результати маркетингових заходів не завжди можна відокремити від інших результатів діяльності, зважаючи на нелінійність маркетингових процесів та відсутність прямого причинно-наслідкового зв'язку з кінцевим результатом діяльності.

По-третє, період появи ефекту від проведеного заходу розходиться з періодом виникнення витрат. Використання маркетингових інструментів дозволяє досягти поставлених цілей. Тому необхідно враховувати додаткові витрати на маркетингові програми, що розробляються для кожної продукції окремо, щоб отримати точну інформацію про реальний внесок різних груп продукції в кінцевий результат діяльності підприємства. Така інформація дозволить оцінити ефективність наданої маркетингової підтримки. Система управлінського обліку та звітності дозволяє консолювати інформацію, необхідну для стратегічного і бюджетного планування, розподілу ресурсів, визначення собівартості продукції та маркетингових заходів.

Саме ці аспекти зумовлюють складність застосування кількісних методів оцінки результативності маркетингових заходів. Крім того, в українських реаліях відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на маркетингову діяльність передбачено рахунок

93 «Витрати на збут» [REF_Ref427346989 \r \h * MERGEFORMAT 6]. Згідно з П(с)БО 16 на цьому рахунку обліковуються витрати, пов'язані з реалізацією продукції, а саме витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [REF_Ref427349334 \r \h * MERGEFORMAT 10]. Зауважимо, що на рахунок 93 «Витрати на збут» обліковується лише частина маркетингових витрат, інші витрати необхідно обліковувати на інших синтетичних рахунках. Наприклад, на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік таких витрат операційної діяльності підприємства, як витрати на дослідження і розробки, хоча деякі з них, а саме витрати на маркетингові дослідження, дослідження ринку тощо, треба зарахувати до витрат на маркетинг [REF_Ref427347451 \r \h * MERGEFORMAT 13, с. 273]. Зауважимо, що серед витрат є такі, які безпосереднього відношення до збутових витрат не мають. Це стосується витрат на рекламу, на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування. Водночас сучасні підприємства й організації здійснюють низку інших витрат, які пов'язані із забезпеченням процесу реалізації продукції, дослідженням ринку, вивченням конкурентного середовища, а також проведенням представницьких витрат. А отже, як засвідчує практичний досвід, стаття витрат на збут не повністю відображає реальні затрати підприємств та організацій на здійснення маркетингової діяльності. Тому питання обліку витрат на маркетингову діяльність стає об'єктом пильної уваги вітчизняних фахівців. Так, Н. Гудзенко вважає за доцільне перейменувати

рахунок 93 «Витрати на збут» на «Маркетингові витрати», зазначаючи, що на цьому рахунку слід відображати загальну суму маркетингових витрат з деталізацією за видами маркетингової діяльності на окремих субрахунках рахунку 93. Витрати на збут автор пропонує обліковувати у складі вищезгаданих маркетингових витрат на субрахунку 931 «Витрати на збут», комерційні витрати – на субрахунку 932 аналогічної назви, а на субрахунку 933 – «Інші маркетингові витрати» [REF_Ref427349964 \r \h * MERGEFORMAT 3, с. 100]. На думку М. Пушкаря, рахунок 93 «Витрати на збут» доцільно перейменувати на «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» з виділенням у ньому двох субрахунків – витрати на маркетинг і комерційні витрати. На субрахунку «комерційні витрати» науковець пропонує збирати ті витрати, які пов'язані зі збутом продукції [REF_Ref427349866 \r \h * MERGEFORMAT 11, с. 164]. Схожої думки дотримується і В. Дерій [REF_Ref427349889 \r \h * MERGEFORMAT 5, с. 250]. К. Безверхий вважає більш обґрунтованим перейменування рахунку № 93 на «Витрати на збут, рекламу та маркетинг». Крім того, з метою отримання інформації для управління витратами до запропонованого рахунку автор вважає за доцільне відкрити субрахунки 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати». Основне призначення зазначених субрахунків полягає в тому, що інформація, яка формуватиметься на них, використовуватиметься різними видами обліку в межах однієї інформаційної бази, а отже, формуватиме важливу складову інтегрованої системи обліку підприємства в цілому, зокрема про непрямі витрати на збут, рекламу і маркетинг [REF_Ref427350067 \r \h * MERGEFORMAT 1, с. 16].

Зважаючи на те, що маркетингова діяльність безпосередньо стосується операційної діяльності і є її різновидів, цілком логічно, на нашу думку, здійснювати облік витрат цієї діяльності на окремому синтетичному рахунку з аналогічною назвою. І. Давидович пропонує перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати маркетингової діяльності». Така назва рахунку, на його погляд, максимально врахує пропозиції попередніх авторів і разом з тим більш об'єктивно відображатиме всі витрати, що безпосередньо стосуються маркетингової діяльності [REF_Ref427351798 \r \h * MERGEFORMAT 4, с. 114].

На думку Ю. Гофербер, на сьогодні важливо згрупувати маркетингові витрати відносно витрат підприємства за ознакою рівня їх управління, а саме планування і контролю: основні витрати складають основний бюджет підприємства і безпосередньо стосуються його діяльності; витрати на проведення

окремих заходів – зовнішні затрати, але можливі і внутрішні, наприклад залучення додаткових фахівців; допоміжні витрати складають допоміжний бюджет підприємства, витрати, до яких належать внутрішні витрати, наприклад витрати організаційної структури, та частково зовнішні, що пов'язані з діяльністю кількох компаній [REF_Ref427353799 \r \h * MERGEFORMAT 2, с. 114]. Підтримуючи позиції зазначених авторів, вважаємо за доцільне створити окремий рахунок «Витрати на маркетингову діяльність», на якому обліковувати витрати, враховуючи зарубіжний досвід (за Р. Л. Бріттайном):

- advertising costs;
- the cost of public relations;
- the cost of consumer education;
- the cost of development and market research;
- labor costs of sales representatives;
- the cost of maintaining sales offices;
- the cost of pre, purchase- and after-sales services,
- the cost price discounts [REF_Ref427353509 \r \h * MERGEFORMAT 14, с. 306].

Вказані витрати вважаємо за доцільне поділити на три види: організаційні (створення та утримання системи маркетингу на підприємстві); стратегічні (витрати, пов'язані з розробкою та реалізацією маркетингової стратегії розвитку); тактичні (витрати на проведення тактичних маркетингових заходів). Зауважимо, що тактичні або поточні витрати мають найбільшу вагу у витратах маркетингової діяльності, і їх прийнято поділяти на:

1) витрати на традиційну рекламу – містять витрати на розміщення платної інформації про підприємство, його товари та послуги в засобах масової інформації;

2) витрати на прямий маркетинг (директ-маркетинг) – витрати на продаж через дилерські мережі, поштову, електронну та факсову розсилку, телемаркетинг, кур'єрську доставку, продаж за каталогом тощо;

3) витрати на стимулювання збуту – ті, що забезпечують організацію роботи демонстраційних залів та безкоштовне розповсюдження демонстраційних зразків продукції, презентацію нових видів продукції або нової торгової марки, зниження цін на продукцію, на проведення розпродажів, акцій, забезпечення купонних знижок, участь у виставково-ярмаркових заходах тощо;

4) витрати на дослідження – містять витрати на проведення власними силами або із залученням аутсорсерів досліджень ринку, конкурентів, споживачів [REF_Ref427353799 \r \h * MERGEFORMAT 2, с. 266].

При цьому облік витрат маркетингової діяльності доцільно вести в розрізі субрахунків 931

«Витрати на збут», 932 «Організаційні витрати на маркетинг», 933 «Витрати на маркетингові дослідження та стратегію», 934 «Поточні витрати на маркетингову діяльність». Запропоновані субрахунки, відповідний склад витрат та документальне підтвердження маркетингових досліджень і представницьких витрат можна використовувати в обліково-аналітичній діяльності вітчизняних підприємств і організацій різних галузей економіки.

Безперечно, запровадження такої пропозиції на практиці вимагає внесення відповідних змін до нормативно-законодавчих актів України, які стосуються даної проблематики, але зміни ці дадуть можливість упорядкувати ведення обліку і сприятимуть підвищенню достовірності та аналітичності управлінської інформації. Організація відокремленого обліку витрат на маркетингову діяльність сприятиме налагодженню більш суворого контролю за результативністю маркетингових витрат, а отже, і ефективністю управління підприємством. Крім того, з метою підвищення оперативності управлінської інформації, виходячи зі специфіки сучасного розвитку української економіки, вважаємо за необхідне оновлювати управлінську звітність щодоби, у міру закриття денних операцій. Це дозволить працювати стабільно не лише маркетинговому підрозділу, а й підприємству загалом.

Висновки

Підсумовуючи зазначимо, що вітчизняний маркетинг, який з'явився значно пізніше, ніж західний, пройшов за два десятиліття шлях, який зарубіжні маркетологи освоювали десятиліттями. Саме така швидкість зумовила більшість ключових проблем, що постають при оцінці результативності маркетингової діяльності та обліку маркетингових витрат для аналітичної та управлінської діяльності підприємства. Сьогодні організація обліку маркетингових витрат є складною проблемою, оскільки сформована система бухгалтерського обліку переважно орієнтована на складання інформації для зовнішніх користувачів, а інформаційні запити менеджерів підприємства не враховані в цій системі. Наявні проблеми в бухгалтерському обліку маркетингових витрат зумовлюють необхідність його вдосконалення шляхом виокремлення в Плані рахунків рахунку 93 «Витрати на маркетингову діяльність», на субрахунках якого належить обліковувати окремо: витрати на збут, організаційні витрати на маркетинг, витрати на маркетингові дослідження та стратегію, поточні витрати на маркетингову діяльність. Перспективним напрямом подальших досліджень є розробка методики управлінського обліку маркетингових витрат для оцінки маркетингової результативності підприємства.

1. Безверхий К. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу і маркетинг / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №12. – С. 14–19.
2. Гофербер Ю. В. Визнання і оцінка маркетингових витрат / Ю. В. Гофербер // HYPERLINK «[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=JUJ_all&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=1&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%9672841.%D0%9E%D0%B1%D0%BB.%D1%84%D1%96%D0%BD.» \o «Періодичне видання «Економічні науки». Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9(1). – С. 262–269.
3. Гудзенко Н. Облік витрат у процесі збутової діяльності сільськогосподарських підприємств / Н. Гудзенко, М. Настенко // Інноваційна економіка. – 2007. – №3. – С. 97–100.
4. Давидович І. Є. Аспекти управлінського обліку маркетингової діяльності / І. Є. Давидович // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г. І., Апопій В. В., Вовчак О. Д. та ін.]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 112–119.
5. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.
6. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: HYPERLINK «<a href=)»<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
7. Ленскольд Дж. Рентабельність інвестицій в маркетинг. Методи підвищення прибутливості маркетингових компаній / Дж. Ленскольд; пер. с англ. под ред. В. Б. Колчанова і М. А. Карлика. – СПб.: Питер, 2005. – 272 с.
8. Мавріна А. О. Поняття і предметний діапазон витрат на маркетинг / А. О. Мавріна // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 5, Т. 3. – 91–95.
9. Мавріна А. О. Оцінювання ефективності маркетингових заходів / А. О. Мавріна // HYPERLINK «[http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00](http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?Z21ID=&I21DBN=REF&P21DBN=REF&S21STN=1&S21REF=10&S21FMT=fullwebr&C21COM=S&S21CNR=20&S21P01=0&S21P02=0&S21P03=1&S21COLORTERMS=1&S21STR=%D0%92%D1%96%D1%81%D0%BD.%20%D0%9D%D0%B0%D1%86.%20%D1%83%D0%BD-%D1%82%D1%83.» \o «Пошук за серією «Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2009. – № 640. – С. 327–341.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <a href=).
11. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 2006. – 334 с.
12. Руденко Ю. В. Аналіз складу витрат підприємства на маркетинг / Ю. В. Руденко // Управління розвитком. – 2011. – №4 (101). – С. 120–129.
13. Чухрай Н. І. Маркетингові дослідження способів ідентифікації та обліку маркетингових витрат на вітчизняних підприємствах / Н. І. Чухрай, А. О. Мавріна // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менедж. та підприємництво в Україні: етапи становлення і пробл. розв. – 2012. – № 722. – С. 273–280.
14. Ющак Ж. М. Маркетингові витрати та їх види / Ж. М. Ющак // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 210–213.
15. Brittain R.L. Sales Forecasting and Marketing Cost Control // National Association of Cost Accountants Bulletin. – 1953. – No. 3 November. – S. 300 – 308

1. *Bezverkhy C.* Current approaches to improving accounting indirect costs of sales, advertising and marketing / K. Bezverkhy // Accounting and Auditing. – 2010. – №12. – P. 14-19.
2. *Hoferber V.* Recognition and evaluation of marketing costs / V. Hoferber // Economics. Med. Accounting and Finance. – 2012. – Vol. 9 (1). – P. 262-269.
3. *Gudzenko N.* Cost Accounting in the marketing of agricultural enterprises / Gudzenko N., M. Nastenka // Innovative Economy. – 2007. – №3. – P. 97-100.
4. *Davidovich I.E.* Aspects of marketing management accounting / I.E. Davidovich // Bulletin of the Lviv Academy of Commerce / [ed. count.: Bashnyanyn GI, Apop VV, Lupus AD et al.]. – Lviv: Lviv Commercial Academy Publishers, 2011. – Vol. 35 – S. 112 – 119.
5. *Deriy V.A.* Costs and revenues of companies in the system of accounting and control: monograph / V.A. Deriy. – Ternopol: TNEU "Economic Thought", 2009. – 272 p.
6. *Instruction* on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations Order of the Ministry of Finance of Ukraine from 30.11.99 g. № 291 [electronic resource] – Access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
7. *Lenskold J.* Return on investment in marketing. Methods Increase рывылности marketynhovyh companies / J. Lenskold; Per. s English. by Ed. VB Kolchanov and MA Dwarfs. – SPb.: Peter; 2005. – 272 p.
8. *Mavrin A.* Terms and substantive range of costs for marketing / AA Mavrin // Bulletin Khmelnytsky National University. – 2009. – № 5, T. 3. – 91 – 95
9. *Mavrin A.* Evaluation of the effectiveness of marketing activities / AA Mavrin // Visn. Nat. Univ "Lviv. Polytechnic". – 2009. – № 640. – S. 327-341.
10. *Regulations* (standard) accounting 16 "costs": the order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999 № 318 [electronic resource] – Access: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
11. *Pushkar M.S.* Creative accounting (creating information for managers): monograph / M.S. Pushkar. – Ternopil, 2006. – 334 p.
12. *Rudenko Y.V.* Analysis of spending on marketing / U.V. Rudenko // Development Management. – 2011. №4 (101). – P. 120-129
13. *Chukhray NI* Marketing researches ways to identify and account marketing costs on domestic enterprises / NI Chukhray, AO Mavrin // Visn. Nat. Univ «Lviv. Polytechnic». Manager. and business in Ukraine: stages of formation and problems. solution. – 2012. – N 722. – S. 273-280.
14. *Juszczak J.M.* Marketing costs of those species / J.M. Juszczak // Bulletin Zhytomyr State Technological University. Avg.: Economics. – 2013. – № 1. – P. 210-213.
15. *Brittain R.L.* Sales Forecasting and Marketing Cost Control // National Association of Cost Accountants Bulletin. – 1953. – No. 3 November. – S. 300 – 308.

Дата подання рукопису: 22.07.2015 р.