

УДК: 33.657

Млинко І.Б.

Українська академія друкарства

МІСЦЯ ВІДОБРАЖЕННЯ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто основні види витрат підприємства, відповідно до видів діяльності підприємства, ідентифіковано рахунки, на яких знаходять своє відображення маркетингові витрати підприємства, наведено основні проблеми обліку маркетингових витрат.

Ключові слова: витрати, види витрат, маркетингові витрати, облік.

Mlinko I.

WHERE YOUR MARKETING COSTS IN THE SYSTEM-REPORTING OF DOMESTIC ENTERPRISES

The article describes the main types of business costs, in accordance with the activities of the company, which identified accounts, find their display of marketing costs of the company, are the major accounting problems of marketing expenses.

Key words: costs, types of expenses, marketing costs, accounting.

Млинко И.Б.

МЕСТА ОТРАЖЕНИЯ МАРКЕТИНГОВЫХ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОТЕЧЕСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрены основные виды расходов предприятия, в соответствии с видами деятельности предприятия, идентифицированы счета, на которых находят свое отображение маркетинговые расходы предприятия, приведены основные проблемы учета маркетинговых расходов.

Ключевые слова: расходы, виды расходов, маркетинговые расходы, учет.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Умови сьогодення, в яких підприємці змушені ввести свою діяльність, спонукають ринкових суб'єктів, при прийнятті будь-яких управлінських рішень, в першу чергу орієнтуватись (на кінцевого) споживача. Боротьба за цільовий ринок суттєво загострилась, і на практиці використання маркетингу в тій чи іншій мірі, для завоювання споживачів далеко не

рідкість, а скоріше правило. Маркетингові програми без сумніву відіграють не останню роль при реалізації товару.

Проте одна зі складностей, з якою менеджмент підприємства зіштовхується, при використанні маркетингових програм чи інструментів, полягає у не здатності існуючої сьогодні системи обліку витрат на підприємствах дати однозначну відповідь на запитання «скільки вони коштують підприємству?». Адже в закріпленій на законодавчому рівні системі бухгалтерського обліку не існує єдиного рахунку «витрати на маркетинг». Понесені підприємством маркетингові витрати розподіляються по різних рахунках, що ускладнює процес їх ідентифікації в системі бухгалтерської звітності.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Проблеми облікового забезпечення системи менеджменту підприємства знайшли своє відображення в роботах багатьох вчених, зокрема О.О. Андросенко, А.Б. Бойчук, О.Д. Гудзинський, Р.Ф. Кузіна, О.М.Кондратюк, А.О. Мавріна, Н.О. Лоханова, Л.І. Мороз, М.С. Пушкар та інші. Проте, в дослідженнях вищеперерахованих науковців не приділено достатньої уваги саме питанням обліку витрат на маркетинг.

Дослідження ж відомих закордонних науковців, таких, як Ф.Котлер, Р. Шоу та ін., спрямовані на виявлення і подолання проблем, що притаманні для існуючих у них систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності, які від наших суттєво відрізняються і, відповідно, для нас великої наукової цінності нести не можуть.

Цілі статті. Отже, метою даного дослідження є визначити, на яких рахунках бухгалтерського обліку знаходять своє відображення маркетингові витрати підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.

1. Витрати підприємства

Підприємницька діяльність нерозривно пов'язана і передбачає споживання певного набору засобів, матеріалів і ресурсів (трудових і матеріальних). Тобто будь-який господарюючий суб'єкт в процесі своєї діяльності повинен понести певні витрати. І хоча часто ці витрати можуть бути представлені у вигляді різних величин і показників, необхідним є їх відстеження і зведення до спільного показника, тобто вираження їх в грошовій мірі, задля можливості їх класифікувати, групувати і аналізувати в різних розрізах.

Відповідно до визначення вікіпедії, витрати підприємства (господарської одиниці) – це зменшення економічних вигод в результаті вибуття активів (грошових ресурсів, іншого майна) і/або виникнення

зобов'язань, що приводять до зменшення капіталу організації, окрім зменшення вкладів за рішенням учасників (власників майна) [1]. Витрати підприємства мають підлягати постійному, усесторонньому і критичному аналізу для виявлення резервів їх скорочення.

З точки зору видів діяльності підприємства витрати можуть бути поділені наступним чином:

1. Витрати операційної діяльності. Вони прямо пов'язані з основною метою, реалізованою господарським суб'єктом (для виробничих підприємств це витрати, пов'язані з виробництвом і збутом певних товарів).

2. Інші операційні витрати. Це витрати, що опосередковано пов'язані з операційною діяльністю підприємства і загалом знижують фінансову результативність (витрати, пов'язані із соціальною діяльністю, з відшкодуваннями, штрафами тощо).

3. Фінансові витрати. Витрати, що виникають в результаті проведення організацією фінансових операцій (відсотки і комісійні від банківських кредитів, відсотки від отриманих позик і зобов'язань).

Під час реалізації своїх цілей предметом найбільшого інтересу установи мають виступати витрати операційної або основної діяльності, оскільки саме вони є вирішальними для рівня фінансового результату підприємства, і саме в цій групі витрат відображаються витрати маркетингової діяльності.

2. Облік маркетингових витрат

Маркетингові дії, як і будь-які інші рішення підприємства, тягнуть за собою певні витрати і тому мають бути доцільними і фінансово обгрунтованими. Складнощі виникають, коли необхідно виділити із усього широкого набору можливих методів та інструментів, якими диспонує маркетинг, саме ті, які будуть корисними і принесуть конкретні фінансові результати. Для того, щоб у повній мірі оцінити ефективність маркетингових програм, потрібно орієнтуватись не лише на заплановані показники і результати, а й піддавати усесторонньому, ґрунтовному аналізу понесені витрати на їх реалізацію. Цілком логічним в такій ситуації буде звернення до даних бухгалтерської звітності для визначення суми маркетингових витрат, понесених у попередніх періодах.

Однак існуюча система бухгалтерського обліку на вітчизняних підприємствах не досконала, надає досить розмиту інформацію і не може в повній мірі відповідати інформаційним потребам маркетингового менеджменту. Тому остаточна відповідь на питання, де шукати витрати маркетингу, вимагає детального аналізу облікових записів.

Прийнято вважати, що в існуючій обліковій системі маркетингові витрати відображаються на рахунку № 93 «витрати на збут». Однак таке

твердження буде не зовсім вірним, адже на цьому рахунку маркетингові витрати відображаються лише частково. Відповідно до П(с)БО 16 на цьому рахунку обліковуються наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): 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 (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; інші витрати пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг [2].

Як ми знаємо, для досягнення маркетингових цілей підприємство може використовувати різні інструменти, які в бухгалтерській інтерпретації будуть мати різні місця відображення. Наприклад, витрати понесені підприємством на маркетинг можна знайти на рахунку № 13 «Амортизація». Як відомо, на цей рахунок зараховуються витрати при довготривалому споживанні організацією основних засобів, а також нематеріальних і правових цінностей. Нарахування такого роду витрат здійснюється кожного місяця з моменту введення основних засобів в експлуатацію або з початку терміну використання нематеріальних і правових цінностей, аж до моменту, коли сукупні амортизаційні відрахування будуть дорівнювати їх початковій вартості. До нематеріальних і правових цінностей належать, зокрема, бази даних CRM (*Customer's Relationship Marketing*), які дозволяють ідентифікувати і класифікувати потреби клієнтів. Якщо підприємство володіє такими базами, то, без сумніву, їх амортизація складає витрати маркетингу. До них також належить амортизація товарних знаків і амортизація нерухомості або приміщень, які використовуються підприємством як фірмові магазини.

Рахунок № 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух запасів, сировини і матеріалів, будівельних

матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного вирва, що належать підприємству. До витрат, пов'язаних з маркетингом, можна віднести вартість товарів, вжитих для рекламних цілей, або втрату товаром вартості внаслідок участі в торгах, показах, презентаціях. Якщо підприємство володіє фірмовим магазином, то витрати, що виникли в результаті використання електроенергії чи водопостачання, також обліковуються на даному рахунку.

Рахунок № 63 *«Розрахунок з постачальниками та підрядчиками»* використовують для обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками за одержані товарно-матеріальні цінності, виконані роботи і надані послуги. Цей рахунок потенційно містить дуже широкий набір господарських операцій, вартість яких має бути зарахована до витрат маркетингу. Наприклад: замовлення проведення досліджень ринку сторонньою організацією, оренда місць на ярмарках або виставках, доручення проектування і проведення рекламних кампаній, друк рекламних матеріалів, оренда складів тощо. Основним критерієм ідентифікації маркетингових витрат на цьому рахунку є факт виконання послуг для установи стороннім господарським суб'єктом на потреби маркетингу, а також пред'явлення ним рахунку за виконані роботи.

Рахунок № 64 *«Розрахунок за податками і платежами»* призначений для узагальнення інформації про розрахунки підприємств за усіма видами платежів до бюджету. Цей рахунок загалом не містить операцій, які спричиняють виникнення маркетингових витрати, за винятком нарахування податкових платежів від спожитих для рекламних цілей товарів, продуктів і послуг. Окрім цього, якщо суб'єкт є власником нерухомості, що використовується, як фірмовий магазин, то податок від цієї нерухомості можна визначити витратами, пов'язаними з маркетинговими діями.

Рахунок № 66 *«Розрахунки з оплати праці»*. Цей рахунок використовується для обліку винагородження за працю, виконану на користь даного суб'єкта, без врахування характеру трудових стосунків (угода про працю, угода доручення, угода про справу). Підставою для обтяження рахунку є складання списку зарплат у випадку угоди про працю або виставлення рахунку підрядником. Якщо підприємство наймає працівників, діапазон обов'язків яких відповідає діапазону маркетингових дій, їх винагородження слід віднести до витрат маркетингу. Такими працівниками можуть бути агенти по збуту, інтерв'юери, розповсюджувачі листівок, працівники відділу маркетингу, продавці тощо.

Рахунок № 65 «*Розрахунки за страхуванням*» Цей рахунок служить для обліку розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове соціальна страхування, на обов'язкове соціальна страхування на випадок безробіття тощо. Як і в попередньому випадку, всі нарахування на користь працівників, зайнятих на вище названих посадах, варто визнати витратами маркетингу.

Як бачимо, маркетингові витрати можна віднайти на різних рахунках і дуже складно однозначно визначити, які господарські операції можна віднести до сфери звичайної діяльності підприємства, а які слід кваліфікувати як маркетингові, що серйозно ускладнює процес аналізу маркетингових витрат.

Також варто зазначити, що найважливішими проблемами, з якими стикаються на українських підприємствах при обліку витрат на маркетинг, є [6, с. 358]:

- неможливість чітко ідентифікувати різні види витрат на маркетинг через відсутність у системі виокремлених конкретних синтетичних рахунків;

- низька гнучкість системи обліку витрат (зокрема, існування тривалих процедур, пов'язаним з розширенням створеної первинно структури рахунків);

- занадто низька частота звітності по витратам (зазвичай за місяць);

- неможливість поточного відстеження актуального стану витрат на маркетинг упродовж місяця, доки його не закрито;

- неможливість прозоро відстежувати витрати, пов'язані з певними заходами, здійснюваними відповідно до конкретного проекту чи реалізованої маркетингової стратегії;

- істотні розходження у підходах і очікуваннях щодо системи обліку витрат на маркетинг серед менеджерів, що відповідають за фінанси і маркетинг.

Висновки. Конкурентна боротьба, пануюча на ринку, вимагає від суб'єктів господарювання використання прогресивних інструментів з метою утримання існуючих і залучення нових споживачів, для збільшення власних доходів. Кожне управлінське рішення тягне за собою певні витрати в тому числі і на маркетинг. ведений на підприємстві бухгалтерський облік не містить достатньої кількості рахунків, які охоплюють за своїм вмістом маркетингові дії. Для того, щоб правильно класифікувати витрати маркетингу, варто підтримати план рахунків позабалансовим обліком, який дозволив би відстежувати витрати всіх маркетингових заходів, або модифікувати план рахунків, створивши рахунок, що буде охоплювати усі маркетингові витрати. Звісно, це

вимагає відповідного підкріплення на законодавчому рівні. Варто також зазначити, що в сфері аналізу витрат гостро відчувається нестача відповідних інструментів, підтримуючих оцінку формування витрат маркетингових дій в підприємстві. Рішенням може стати відхід від традиційного аналізу витрат в сторону рахунку витрат дій (метод ABC), за допомогою якого можна повністю ідентифікувати маркетингові витрати, а також визначити їх підпорядкування. Ці питання і стануть предметом подальших досліджень автора.

1. Вікіпедія // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: ru.m.wikipedia.org
2. ПсБО № 16 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: proaudit.com.ua/buh/standart/p-s-bo-16-vitrati.html.
3. Котлер Ф. Маркетинг менеджмент. Экс пресс-курс. 2-е изд. / Ф. Котлер / Пер. с англ. под ред. С. Г.Божук. – СПб.: Питер, 2006. — 464 с.
4. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер, Г. Амстронг, Дж. Сондерс, В. Вонг. – М.; СПб.; К.: 2000. – 1240 с.
5. Левків Г.Я. Маркетинговий менеджмент: Підручн. / Г.Я.Левків, Р.М.Минів, Б.Б.Батюк. – Львів: Сполом, 2010. – 228с.
6. Мавріна А.О. проблеми ідентифікації та обліку маркетингових витрат на вітчизняних підприємствах / А. О. Мавріна, Н.І. Чухрай // Матеріали конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Видавництво НУ «ЛП», 2012. – 408с.
7. Шоу Р. Прибыльный маркетинг: окупається ли ваш маркетинг? / Р. Шоу Меррик Д.; пер. с англ. – К.: Comhanion Group? 2007. – 496 с.