

УДК 657

Талах Т.А., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

## **МЕТОДИКА УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГ**

У статті визначено методику управлінського аналізу витрат на маркетингову діяльність. Встановлено сучасні підходи до вдосконалення управлінського аналізу маркетингової діяльності з використанням АВС-методу.

Ключові слова: управлінський аналіз, управлінський облік, АВС-метод, витрати маркетингової діяльності.

Talakh T.

## **METHODS OF ADMINISTRATIVE ANALYSIS OF CHARGES ARE ON MARKETING**

A marketing process, as an aggregate of different functions, has the special terms formings of charges, which must be the methods of analysis taken into account at a choice. Therefore for the analysis of charges on marketing it is suggested to use ABC of -method (activity based costing), based on процесному approach.

By an analogue worked out in the west ABC of -методу is domestic method of functionally-cost analysis, worked out as the functionally-oriented going near the analysis of charges by the cost estimation of separate functions and business processes.

The method of ABC examines activity of enterprise as enormous amount of consistently executable processes (functions) which bring in the payment in forming of cost of products. Implementation each of these functions requires corresponding charges of resources. In ABC of - method these charges at first form group in connection with implementation of certain function. And only on the next stages depending on the aims of account and analysis, functional charges belong on the separate types of products, with a production and the sale of which they are bound by. In addition, functional charges can belong on separate customers, taking into account the "consumption" of these functions by separate customers; or on separate structural subdivisions which participate in execution a public function.

All process of management of organization economic activity is from position of modern hikes to the management, it is possible to present as a sequence of processes: previous study of market (marketing), purchase, production, further co-operating with consumers (marketing). A main task of management at such approach is co-ordination of all economic processes for the effective functioning of organization.

Having regard to circumstance that charges on separate actions can be determined by a few factors, suggests to enter the additional (after 2th) stage of choice of factors which will in further be used for the estimation of charges.

These questions, surely, have a major value on the further stages of collection

and grouping of accounting information, but they rather behave to procedural to the side organization of administrative account, which must provide for, including, and requirements to the primary documents. For the calculation of marketing charges after this method there will be the used information about the parameters of processes in the cut of types of products, and customers, as greater part of marketing decisions is related to determination of commodity, price policy and policy of advancement.

The use of the functionally-oriented method for an account and analysis of marketing charges allows to liquidate defects, caused by weak organization of the system of economic analysis on questions organization and rules of administrative analysis of these charges, and also orient an account upon informative requests of managers, which carry out a management marketing activity.

In particular, realization of ABC of -методу allows:

- 1) to distinguish basic marketing functions in organizations and circle of actions within the framework of these functions;
- 2) to form complex information about marketing charges and to the structure of these charges after functions;
- 3) to determine reasons of origin of charges for separate функциях, that enables for further control after these charges;
- 4) more reasonably to distribute overhead costs and more precisely to estimate advantage of separate types of products, clients, geographical segments et cetera.

The presented stages represent the general going near development and introduction of this system.

Keywords: administrative analysis, administrative account, ABC-method, charges of marketing activity

Талах Т.А.

## **МЕТОДИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АНАЛИЗА РАСХОДОВ НА МАРКЕТИНГОВУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ**

В статье определена методика управленческого анализа расходов на маркетинговую деятельность. Установлены современные подходы к совершенствованию управленческого анализа маркетинговой деятельности с использованием ABC-метода.

Ключевые слова: управленческий анализ, управленческий учет, ABC-метод, расходы маркетинговой деятельности.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Успішну діяльність сучасних підприємств і організацій не можна уявити без добре налагодженої системи маркетингової діяльності, яка в свою чергу залежить від організації управлінського обліку та аналізу на підприємстві.

Організація управлінського аналізу маркетингових витрат є складною проблемою, оскільки сформована система

бухгалтерського обліку в основному орієнтована на складання інформації для зовнішніх користувачів, а інформаційні запити менеджерів підприємства залишаються неврахованими в цій системі.

Незважаючи на велику кількість робіт з управлінського обліку та аналізу, більша частина з них концентрує увагу на вдосконаленні управління виробництвом головним чином за рахунок вдосконалення управління виробничими витратами.

Для підвищення ефективності діяльності підприємства в цих умовах необхідно щоб управлінський аналіз охоплював усі види діяльності, в тому числі маркетингову, так як в процесі цієї діяльності формується істотна частина витрат, які в кінцевому рахунку впливають на кінцеві результати господарської діяльності.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Окремі питання управлінського обліку та аналізу маркетингової діяльності знайшли своє відображення у працях таких вітчизняних та закордонних учених-науковців, як М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.А. Дерій, Н.Г. Чумаченко, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В. Ластовецький, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.І. Ткач, В.Б. Івашкевич, О.П. Осипенкова, А. Березного та інших.

**Цілі статті.** Визначити основні аспекти організації управлінського обліку маркетингових витрат з використанням ABC - методу.

**Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Маркетинговий процес, як сукупність різних функцій, має особливі умови формування витрат, які повинні бути враховані при виборі методики аналізу. Тому для аналізу витрат на маркетинг пропонується використовувати ABC -метод (activity based costing), заснований на процесному підході.

Аналогом розробленого на Заході ABC-методу є вітчизняний метод функціонально-вартісного аналізу, розроблений як функціонально-орієнтований підхід до аналізу витрат шляхом вартісної оцінки окремих функцій і бізнес-процесів.

Метод ABC розглядає діяльність підприємства як безліч послідовно виконуваних процесів (функцій), що вносять свій

внесок у формування вартості продукції. Виконання кожної з цих функцій вимагає відповідних витрат ресурсів. В АВС-методі ці витрати спочатку групуються у зв'язку з виконанням певної функції. І тільки на наступних етапах в залежності від цілей обліку і аналізу, функціональні витрати відносяться на окремі види продукції, з виробництвом і збутом яких вони пов'язані. Крім того, функціональні витрати можуть відноситися на окремих покупців, з урахуванням “споживання” цих функцій окремими покупцями; або ж на окремі структурні підрозділи, які беруть участь у виконанні загальної функції.

Весь процес управління господарською діяльністю організації з позиції сучасних походів до управління, можна представити як послідовність процесів: попереднє вивчення ринку (маркетинг), закупівлі, виробництво, подальша взаємодія зі споживачами (маркетинг). Головне завдання управління за такого підходу - координація всіх господарських процесів для ефективного функціонування організації.

Кожен господарський процес, будучи по суті самостійним видом діяльності, здійснюється за допомогою виконання певних функцій. Виконання функції здійснюється через послідовне виконання сукупності окремих операцій (які по суті є фактами господарської діяльності).

Функціональні витрати виникають в результаті виконання різних операцій. Тому для розуміння поведінки витрат необхідно визначити фактор, який пояснює від чого залежить споживання ресурсів даної функції або операції. Віднесення накладних витрат на конкретні носії витрат (групи продукції, покупці, замовлення) відбувається на основі визначення факторів, що зв'язують витрати на окремі операції з носієм витрат, і визначення рівня інтенсивності використання даного чинника.

У роботах В.Б.Івашкевича, О.П.Осіпенковой впровадження системи управлінського аналізу на основі АВС-методу включає послідовність основних етапів:

- 1) визначення основних функцій і операцій, які виконуються в рамках даного процесу;
- 2) визначення та вибір факторів витрат для кожної операції;
- 3) збір і групування інформації за кожною функцією; 4) розрахунок ставок факторів в розрізі операцій;

5) розподіл функціональних витрат на носії витрат (види продукції, клієнти і т.п.) у відповідності з обсягом спожитих операцій;

6) калькуляція витрат.

Крім цього, О.П.Осіпенкова [6, с.86], беручи до уваги той факт, що витрати на окремі дії можуть визначатися декількома факторами, пропонує ввести додатковий (після 2-го) етап вибору факторів, які будуть у подальшому використовуватися для оцінки витрат.

Цим ще раз підкреслюється вся важливість цього етапу, оскільки вибір факторів буде надалі надавати безпосередній вплив на рівень витрат, що відносяться на окремий продукт або покупця, і саме ці фактори необхідно буде враховувати при аналізі джерел зниження витрат.

В.Б.Івашкевич [4, с.480] доповнює перераховані вище етапи, по-перше, формуванням вимог до первинних документів і, по-друге, оформленням первинних документів відповідно до вимог АВС-методу.

На думку автора, ці питання, безумовно, мають найважливіше значення на подальших етапах збору та групування облікової інформації, але вони скоріше ставляться до процедурної сторони організації управлінського обліку, яка повинна передбачати, в тому числі, і вимоги до первинних документів. Для розрахунку маркетингових витрат за цим методом буде використана інформація про параметри процесів в розрізі видів продукції, і покупців, оскільки велика частина маркетингових рішень пов'язана з визначенням товарної, цінової політики і політики просування.

На першому етапі АВС-метод припускає сформувати реєстр функцій, що відносяться до маркетингового процесу та класифікувати ці функції. Для формування реєстру можна використовувати різні методи: спостереження, анкетне вивчення, інтерв'ювання. На цьому етапі необхідно спільна робота фахівців з обліку та аналізу, які займаються організацією управлінського аналізу на підприємстві, з співробітниками підрозділів, зайнятих виконанням маркетингових функцій. Крім служби маркетингу це може бути відділ збуту, технологи, транспортна служба та інші підрозділи. Це не тільки дозволить отримати найбільш повну

характеристику функцій, але і в подальшому найбільш обґрунтовано визначити фактори, що визначають витрати на конкретні операції.

На цьому етапі необхідно максимально перевести звичайні статті витрат у функціональні. Це дозволить збільшити прозорість взаємопов'язаних витрат, які поширюються на всі види діяльності (наприклад, витрати на відрядження), скоротити перелік “інших витрат” і точніше визначити вартість окремих функцій.

Другий етап впровадження цього методу передбачає визначення фактора для окремих господарських операцій, який пояснює причину споживання ресурсів даною операцією та який в свою чергу визначає обсяг витрат на цю операцію. При цьому слід зазначити, що окремі маркетингові функції слід розбивати на кілька операцій, оскільки витрати на ці операції визначаються різними факторами.

Отже, для цих операцій необхідно визначати різні фактори, які визначатимуть розмір витрат на них. Наприклад, витрати на виконання рекламної функції слід розбити на кілька функцій, залежно від способу розміщення реклами, оскільки витрати на розміщення телевізійної та друкованої реклами, наприклад, визначаються різними факторами. У першому випадку це кількість хвилин ефірного часу, а в другому - площа рекламного модуля.

При деталізації витрат на виконання окремих операцій слід враховувати, що ступінь цієї деталізації повинна визначатися підприємствам самостійно, виходячи з суттєвості даної інформації для формування витрат. Наприклад, якщо витрати на проведення маркетингового дослідження визначаються по-перше, безпосередньо витратами на проведення дослідження (проведення опитування, обробки анкет, аналіз складу продукції), а по-друге, витратами на підготовку цих досліджень (постановкою завдань, пошуком дослідницької компанії), то необхідно оцінити частку витрат на кожну з цих дій.

У тому випадку, якщо витрати на одну з операцій є несуттєвими і слабо впливають на загальний обсяг витрат на загальну дію, то можна використовувати єдиний фактор для розподілу витрат.

Для оцінки суттєвості витрат на окремі операції необхідно виходити з розміру помилки при конкретних умовах пропуску або

спотворення. При цьому можна використовувати як абсолютні, так і відносні оцінки суттєвості помилок.

Далі на другому етапі після широкого визначення факторів, що впливають на збільшення витрат на окремі операції, необхідно вибрати ті з них, які будуть у подальшому використовуватися при розподілі спільних витрат на калькуляційні об'єкти. Тут також бажано участь співробітників служби маркетингу або інших служб, що виконують окремі функції (господарські операції).

Третій етап передбачає акумулювання інформації про витрати за виділеними функціями в єдиний вартісний комплекс всього процесу “маркетинг”. На даному етапі, після того як зібрана інформація за всіма витратами на маркетинговий процес, необхідно згрупувати ці витрати і в залежності від цього відобразити їх у системі управлінського обліку, розподілити на окремі види продукції і провести факторний аналіз.

Необхідно відзначити, що частково витрати на маркетингові функції (або окремі операції в рамках цих функцій) є прямими і їх можна безпосередньо віднести на окремих об'єкт калькулювання (групу продукції, покупця), і використовувати фактори витрат тільки для розподілу частини витрат, що припадають на кілька калькуляційних об'єктів.

Для цього проводиться аналіз первинних документів з метою виявлення можливостей закріплення в них витрат, пов'язаних з конкретними об'єктами калькулювання. Цю роботу потрібно проводити за двома напрямками: робота з внутрішніми первинними документами та з первинними документами, що надаються іншими організаціями, пов'язаних з виконанням маркетингових функцій. При цьому необхідно враховувати тільки об'єктивні критерії поділу цих витрат; якщо таких критеріїв немає, то необхідно виключити можливість впливу суб'єктивних факторів оцінки витрат на окремі продукти. Крім того, слід дотримуватися принципу раціональності, і відмовлятися від уточнення первинної інформації якщо це пов'язане з великими витратами.

Другий момент, який необхідно уточнити на даному етапі - це наявність маркетингових функцій (операцій), нечутливих до змін на рівні окремих продуктів, покупців. Ці операції (наприклад, розробка рекламної кампанії, частину витрат на утримання служби маркетингу) і витрати на них не пов'язані з об'єктами

калькулювання, і окремі продукти (групи продукції, покупці) не є причиною виникнення цих витрат. Будь-яка спроба розподілити ці витрати між окремими видами продукції призведе до спотворених результатами щодо споживання цієї функції конкретними виробами.

Тому для цілей ABC-методу слід розглядати ці витрати як постійні, які в кінцевому рахунку повинні покриватися за рахунок виручки від реалізації всієї продукції.

Прямі витрати слід відразу віднести на продукцію, яка зумовила виникнення цих витрат. Надалі проводити розрахунок ставок факторів витрат тільки для тих операцій, витрати на які обумовлені інтенсивністю споживання цих операцій окремими видами продукції (групами покупців).

На четвертому етапі необхідно провести розрахунок ставок факторів витрат на одиницю дії. Для цього використовуються отримані на попередньому етапі вартісна оцінка різних функцій і затверджені на другому етапі чинники витрат.

На наступному, п'ятому етапі, відбувається розподіл функціональних витрат на носії витрат (види продукції) згідно з обсягом спожитих факторів. Носіями витрат (об'єктів калькулювання) можуть виступати окремі види продукції, замовлення або ринкові сегменти.

На відміну від традиційних систем розподілу накладних витрат, в ABC-методі розподіл проводиться виходячи з об'єктивного взаємозв'язку обсягу спожитих функцій та конкретними носіями витрат.

Ці витрати пов'язані з певним набором об'єктів калькулювання, який може включати як всі, так і окремі види продукції. І якщо якийсь носій витрат не споживає ресурси при виконанні окремої функції, то він не повинен приймати на себе частину пов'язаних з цим витрат.

На завершальному, шостому етапі, завершується процес калькуляції витрат на окремі носії витрат (калькуляційні групи). Фактично тут відбувається розрахунок внеску процесу “маркетинг” в процес формування повної собівартості продукції.

Процес розрахунку повної собівартості продукції, створюваної процесом “маркетинг” аналогічний розрахунку повної собівартості при інших способах калькулювання.



Окремі витрати, які нечутливі до змін на рівні окремих видів продукції, і не є причиною виникнення витрат, пов'язаних саме з цими видами продукції слід вважати постійними, що покриваються за рахунок виручки.

В іншому випадку використання необгрунтованої бази розподілу для цих витрат може істотно спотворювати отримані результати, що порушує головний принцип АВС-методу - віднесення накладних витрат на окремі продукти тільки в відповідності з обсягом споживання конкретних функцій, що усуне всі переваги цього методу.

Адаптація даного методу в практичній діяльності крім розгляду загального методологічного підходу вимагає звернути увагу і на процедурні питання, пов'язані з організацією інформаційних потоків на підприємстві для побудови повноцінної системи управлінського обліку та аналізу.

В першу чергу ці питання стосуються вироблення вимог до оформлення первинних документів, розробці системи документообігу, правил ведення записів на рахунках обліку визначення центру організації управлінського аналізу (окремого співробітника або підрозділу).

**Висновки.** Таким чином, використання функціонально-орієнтованого методу для обліку та аналізу маркетингових витрат дозволяє ліквідувати недоліки, викликані слабкою організацією системи економічного аналізу з питань організації та правил управлінського аналізу цих витрат, а також орієнтувати облік на інформаційні запити менеджерів, які здійснюють управління маркетинговою діяльністю.

1. Белоусова І. Роль управлінського обліку /І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. –2011. – № 4. – С. 34.
2. Вачевський М. В. Маркетинг. Формування професійної компетенції: підручник /М. В. Вачевський. – К. : ВД "Професіонал", 2011. –512 с.
3. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія /В. А. Дерій. Тернопіль: ТНЕУ, "Економічна думка", 2010. – 272 с.
4. Івашкевич В.Б. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник. - М.:Економіст', 2012.
5. Мандер В. А. Відображення в обліку витрат на маркетинг / В.А. Мандер // Головбух. – 2012. – № 66. – С. 27-31.
6. Осипенкова О.П. Управленческий учет. / О.П. Осипенкова – М.: Экзамен, 2011.
7. Пушкар М. С. Розробка системи обліку : [На-вчальний посібник] / Пушкар М. С. – Тернопіль :Карт-бланш, 2011. – 198 с.