

7. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 / Нац. аграрний ун-т. – К., 2005. – 21 с.

Отримано 05.09.2009

УДК 657.471.1

С.С.ЛАРІКОВА

Східноукраїнський національний університет ім. В.Даля, м.Луганськ

ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПО НАДАННЮ МАРКЕТИНГОВИХ ПОСЛУГ

Надаються визначення витрат по наданню маркетингових послуг при використанні функціонального підходу і пропозиції щодо їх приблизного переліку.

Дано определение расходов по предоставлению маркетинговых услуг при использовании функционального подхода и предложения по их приблизительном списке.

The definition of provision of marketing services expenses using functional approach has been provided in the paper, their forms have been treated and their approximate list has been proposed.

Ключові слова: витрати по наданню маркетингових послуг, маркетинг, витрати на збут, спрямованість витрат по наданню маркетингових послуг, реклама.

З переходом до ринкових відносин відбувається зростання попиту на різні види послуг, особливо маркетингові. Це призводить до виникнення витрат по наданню маркетингових послуг та обумовлює потребу у дослідженні та вдосконаленні системи обліку таких витрат.

Витрати по наданню маркетингових послуг складаються з витрат на маркетингові дослідження та розробку, витрат на рекламу, витрат на отримання і придбання необоротних активів, витрат, пов'язаних з сегментуванням ринку та позиціонуванням продукції, також витрат на передпродажну підготовку та стимулювання продажу, зв'язки з громадкістю, витрат на оплату праці та інших витрат, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (наприклад транспортування, складування, страхування, транспортно-експедиційні послуги та ін.).

Відповідно до п.19-20 П(с)БО 16 «Витрати» більша частина витрат по наданню маркетингових послуг включається до витрат на збут та інших операційних витрат, які не включаються у собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і відносяться на фінансові результати [2].

Застосування різного роду передпродажних та післяпродажних операцій є важливим елементом нецінової конкуренції, який дозволяє підвищити конкурентоздатність, більше зацікавити потенційних покупців і, в результаті цього, збільшити обсяги продажу.

Тобто витрати по наданню маркетингових послуг мають подвійний характер та є складовою процесу реалізації. З одного боку ці витрати пов'язані з недоліками виробничого процесу, результатом яких є недостатньо висока якість продукції. За економічною суттю вони пов'язані з процесом виробництва. З іншого боку, усунення недоліків або доведення якості продукції (товарів, робіт, послуг) до необхідних параметрів відбувається не під час виробництва, а після завершення виробничого процесу, коли продукцію продано і передано покупцю. Тому питання вдосконалення системи обліку витрат по наданню маркетингових послуг є актуальним.

Мета даної статті – надати визначення витрат по наданню маркетингових послуг як об'єкта обліку та пропозиції щодо їх приблизного переліку.

В своїх працях українські та російські науковці-дослідники М.Т.Білуха, Б.І.Валуєв, С.Ф.Голов, Т.П.Карпова, М.В.Кужельний, Б.М.Литвин, Є.В.Мних, М.С.Пушкар, В.В.Сопко, В.І.Ткач, І.Д.Фаріон, М.Г.Чумаченко [5-16] зазначають, що в умовах вільної ринкової економіки функціонування підприємств і їх зв'язок з ринком диктують необхідність застосування чіткої економічно обґрунтованої системи маркетингу.

На сьогодні маркетинг стає процесом, що починає й завершує весь процес господарської діяльності. Саме тому частина витрат по наданню маркетингових послуг виникає задовго до початку безпосереднього виробництва (дослідження, розробка товару), інша частина завершує процес доведення продукції до споживача (реклама, стимулювання збуту) і наступна виникає вже після здійснення угоди з надання маркетингових послуг (зв'язки з громадськістю, поздоровлення, подарунки).

Таким чином традиційний процес формування собівартості, який складається з етапів закупівель, виробництва і збуту ускладнюється. Якщо підсумувати всі витрати по наданню маркетингових послуг на етапах підготовчого, поточного і подальшого маркетингу (а на практиці діапазон маркетингових послуг може бути значно ширше), і при цьому врахувати чинники зниження виручки (знижки), тоді сума цих витрат може бути цілком зіставлена з виробничими витратами.

У вітчизняній економічній теорії і практиці досить мало робіт, присвячених обліку витрат по наданню маркетингових послуг в окремих галузях. Проте, проблема забезпечення ефективної діяльності підприємств маркетинговими послугами в умовах ринкової економіки вимагає додаткових досліджень, вивчення ряду теоретичних та практичних аспектів раціональної організації обліку, аналізу таких витрат і

калькулювання собівартості маркетингових послуг.

Чинні нормативні акти не дають визначення «витрат по наданню маркетингових послуг», яке б давало достатній обсяг інформації про напрямки здійснення маркетингових заходів та їх ефективність.

У діючому Плані рахунків також не передбачено рахунку, на якому можна було б чітко виділити склад таких витрат [4], що створює для підприємств труднощі вже на стадії їх визначення, як об'єкту обліку і вимагає уточнення складу цих витрат.

Для визначення витрат по наданню маркетингових послуг було виділено три основних підходи: концептуальний, організаційний і функціональний [3].

На нашу думку, найбільш обґрунтованим для визначення витрат по наданню маркетингових послуг для цілей обліку представляється використання функціонального підходу, оскільки він дозволяє чітко ідентифікувати ці витрати як об'єкт обліку. Крім того, такий підхід представляється гнучким, особливо в сучасних умовах, коли підприємства постійно розширюють спектр заходів для впливу на ринок. У результаті цього постійно виникають не тільки нові види витрат, але й нові об'єкти обліку (наприклад, знижки, товарні марки), також пов'язані з новими маркетинговими функціями. Використовуючи цей підхід підприємства можуть самостійно визначати склад витрат по наданню маркетингових послуг з урахуванням особливостей діяльності підприємства, маркетингових функцій, організаційної структури.

Тому під витратами по наданню маркетингових послуг слід розуміти сукупність витрат, пов'язаних з виконанням маркетингових функцій, оплатою працівників маркетингової служби і інші витрати, які безпосередньо пов'язані з реалізацією маркетингових послуг.

Витрати по наданню маркетингових послуг не містяться в переліку витрат, що включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) П(с)БО 16 «Витрати», тому для їх відображення в бухгалтерському обліку слід враховувати вимогу пріоритету економічного змісту над формою згідно ст.4 [1].

Підтвердити економічну обґрунтованість таких витрат можна порізному. Все залежить від того, з якою метою надаються маркетингові послуг та спосіб їх надання.

У разі надання маркетингових послуг власним відділом маркетингу (наприклад, за для випуску нової продукції вивчається ринок її збуту або підприємство має намір придбати об'єкт нерухомості (інше майно) і, щоб не помилитися з ціною, замовляє маркетингове дослідження пропозицій з продажу таких об'єктів), витрати по їх наданню будуть входити в первісну вартість продукції або активу.

Але якщо підприємство, маючи власний маркетинговий відділ, замовляє маркетингове дослідження спеціалізованій фірмі, то віднесення на собівартість продукції для цілей оподаткування оплати маркетингових послуг буде неправомірне, оскільки в даній ситуації відбувається дублювання функцій відділу маркетингу.

Відповідно до П(с)БО 16 «Витрати» витрати по наданню маркетингових послуг відносяться до витрат по звичайних видах діяльності. У звіті про фінансові результати одна частина таких витрат може входити до складу адміністративних витрат, інша – до складу витрат на збут, третя – у інші операційні та четверта – в собівартість продукції. Наприклад, витрати на дослідження продукції конкурентів (вивчення технології, аналіз) можуть бути відображені у складі загальновиробничих витрат і включені в собівартість продукції. Витрати ж на проведення маркетингових досліджень ринку, витрати на передпродажну підготовку товарів і витрати на рекламу будуть відображені у складі витрат на збут.

Таким чином, враховуючи зміни принципів підприємництва, при обліку витрат по наданню маркетингових послуг більш доцільно, на нашу думку, відокремити ці витрати зі складу збутових, що пов'язані з процесом реалізації. Оскільки частина таких витрат здійснюються до реалізації продукції, а інша частина після, тому порядок їх списання, який діяв до недавнього часу вважаємо недоречним. Адже виробнича собівартість формує первинну оцінку запасів, що виробляються підприємством [2], за якою вони обліковуються на балансі підприємства.

Такий підхід призводить до порушення принципу відповідності доходів та витрат, задекларованого в [1], відповідно до якого фінансовий результат звітного періоду визначається порівнянням доходів звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Щодо витрат по наданню маркетингових послуг, то продаж продукції і, відповідно, одержання доходів передують цим витратам. Крім того, більшу частину таких витрат можна ідентифікувати з конкретними видами продукції, тобто можуть відноситися до категорії прямих затрат.

Також слід враховувати тривалість витрат по наданню маркетингових послуг. Тобто, якщо витрати носять короткостроковий характер, тоді вони повинні включатися до складу витрат поточного періоду, згідно п.7 П(с)БО 16 «Витрати» і відображатися на рахунках 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Ті витрати по наданню маркетингових послуг, які носять довго-

строковий (стратегічний) характер, на нашу думку, повинні відображатися на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». До цього виду відносяться витрати, пов'язані з придбанням активів, створенням товарних марок (що враховуються у складі нематеріальних активів), виготовленням рекламних щитів (що враховуються у складі основних засобів) або реалізація товарів, робіт, послуг у кредит. Тому частину витрат по наданню маркетингових послуг слід розглядати як капітальні витрати на створення активів, які можуть використовуватися протягом декількох звітних періодів, які переносять свою вартість на продукцію (роботи, послуги), що випускається, шляхом нарахування амортизації.

Також слід виділити ще один вид витрат по наданню маркетингових послуг, який виникатиме одноразово. Тобто витрати, які здійснюються однократно і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу та збільшення обсягів продажу (суми наданих знижок, витрати по проведенню ярмарок або презентацій).

Дослідивши практику надання маркетингових послуг промисловими підприємствами Луганської області та їх спрямованість, пропонуємо витрати по їх наданню поділяти на два види: ті, що безпосередньо пропонуються споживачам і ті, що надаються опосередковано. Обидві групи впливають на збут товару і прибутковість його реалізації (окремих асортиментних груп).

До складу витрат по наданню маркетингових послуг, які спрямовані безпосередньо на споживачів входять:

- витрати, які носять інформаційно-консультаційний характер;
- витрати на гарантійне (сервісне) обслуговування;
- витрати по організації виставок, ярмарок і т.п.;
- знижки і сезонні розпродажі.

До другого виду витрат по наданню маркетингових послуг, тобто ті, що надаються населенню опосередковано, входять витрати на рекламу та власні маркетингові дослідження.

Залежно від маркетингових функцій підприємства, витрати по наданню маркетингових послуг пропонується розділити на чотири блоки, за допомогою яких можна виділити перелік витрат по наданню маркетингових послуг:

1. Реклама (витрати на придбання рекламного місця або часу у визначених засобах масової інформації; комісійні або інші види виплат рекламним агентствам; витрати на покази реклами при подачі автоматичного часу, погоди або інших аналогічних послуг; витрати на рекламу та її виробництво в галузевих і міжгалузевих каталогах підприємства, в професійних виданнях; придбання місць на торгових виставках, ярмарках; рекламні відеоролики тощо).

2. Маркетингові дослідження (витрати на дослідження по попередньому тестуванню реклами і ефективності реклами; оплата консультантів по маркетингових дослідженнях; витрати на дослідження, які пов'язані з введенням нових продуктів і послуг; витрати, які пов'язані з дослідженням іміджу підприємства; дослідження громадської думки; витрати, пов'язані з квартальними, піврічними і річними вибірковими дослідженнями ринку на предмет ступеня проникнення і сприйняття; витрати на тестування і оцінку діяльності по просуванню продажів).

3. Зв'язки з громадськістю (витрати на рекламу добродійного характеру; святкування річниць і знаменних дат; витрати на виробництво і розсилку річного звіту; нагороди, присуджувані в добродійних заходах; фінансування заходів, що проводяться муніципальними властями; пожертвування і дотації; оплата консультантів по зв'язках з громадськістю; витрати на подячні листи клієнтам за згоду вести бізнес з підприємством, різні види поздоровлень і їх поштова розсилка; витрати на прес-конференції; витрати на розробку торгової марки або логотипу підприємства).

4. Стимулювання продажів (витрати на аудіовізуальні матеріали, для демонстрації в процесі виступів, пов'язаних з реалізацією продуктів і послуг; виробництво предметів для їх використання в точках продажу продуктів і послуг; сувеніри клієнтам, що починають бізнес з підприємством; витрати на призи або премії працівникам, що привертають нових клієнтів; витрати на навчання персоналу, пов'язаного з реалізацією продуктів і послуг; витрати пов'язані з організацією зустрічей з новими клієнтами).

Все вищевикладене дозволяє зробити такі висновки:

1. В результаті змін концепцій керування бізнесом істотно розширюються функції маркетингу як господарського процесу, що супроводжується виникненням нового виду витрат, а саме витрат по наданню маркетингових послуг.

2. Неоднозначність у наявних дослідженнях і в діючих нормативних документах понятійного апарату приводить до необхідності формування підходу до визначення витрат по наданню маркетингових послуг. Найбільш обґрунтованим для визначення витрат по наданню маркетингових послуг для цілей обліку представляється використання функціонального підходу, оскільки він дозволяє чітко ідентифікувати ці витрати як об'єкт обліку. Використовуючи такий підхід, нами у статті надано визначення витрат по наданню маркетингових послуг.

3. Маркетинг стає не просто окремим процесом, підлеглим виробництву, а процесом, що починає й завершує весь процес господарської діяльності. Саме тому для відображення в бухгалтерському обліку

витрат по наданню маркетингових послуг, слід враховувати вимогу пріоритету економічного змісту над формою та тривалість таких витрат. Такий підхід дозволить відокремити ці витрати зі складу збутових, що пов'язані з процесом реалізації.

4. Нами виділено чотири групи витрат по наданню маркетингових послуг залежно від маркетингових функцій підприємства, які мають обґрунтоване значення для їх обліку і контролю. Таке групування дозволяє виділити склад витрат по наданню маркетингових послуг та має практичне значення при калькулюванні собівартості маркетингових послуг.

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України №996-14 від 16.07.99 р. (із змінами та доповненнями).

2. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку: нормативна база. Нова редакція. – Харків: Курсор, 2005. – 206 с.

3. Ларікова С.С. Витрати по наданню маркетингових послуг як специфічний об'єкт бухгалтерського обліку // Вісник Східноукраїнського нац. ун-ту ім. В.Далія. – Луганськ, 2007. – № 2(108). – С.75-78.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291.

5. Белуха Н.Т. Аудит. – К.: Знання, КОО, 2000. – 769 с.

6. Валуев. Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.

7. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. – Харків: Фактор, 2007. – 976 с.

8. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

9. Крупка Я.Д., Литвин Б.М. Вдосконалення методики обліку інвестиційної діяльності та будівельного виробництва. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 49 с.

10. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Тернопіль: ТЕНГ, 1998. – 269 с.

11. Мних Є.В. Економічний аналіз. – 2-ге вид. – К.: ЦНЛ, 2005. – 472 с.

12. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.

13. Фаріон І.Д., Базар М.М. Статистика торгівлі та сфери послуг /За ред. д.е.н., проф. Фаріона І.Д. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 288 с.

14. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – №20. – С.56-57.

15. Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг. – М.: МарТ, 2004. – 160 с.

16. Економічний аналіз / М.А.Боллох, В.З.Бурчевський, М.І.Горбатов; За ред. М.Г.Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.

Отримано 05.10.2009