

УДК 657.471 :658.84

**ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ БЮДЖЕТУ МАРКЕТИНГУ
ПІДПРИЄМСТВА ТОРГІВЛІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ****Тарасова Т.О., к.е.н.***Харківський державний університет харчування та торгівлі*

Наукова правомірність запропонованого підходу до управління маркетинговими витратами в системі бюджетування заснована на наступних пропозиціях. Доведено, що головним завданням бюджету маркетингу, елементи якого формуються емпіричним шляхом і підлягають конкретному відображенню в обліку, є розробка плану координації підрозділів за окремими бізнес-процесами в межах загального торговельно-виробничого процесу для цілей внутрішнього управління шляхом ідентифікації витрат в системі бухгалтерського обліку. Доведено, що процес формування бюджету маркетингу пов'язаний практично з усіма видами діяльності підприємства торгівлі, обумовлюючи витрати в різних сферах (постачання, збут, складування, післяпродажне обслуговування), впливаючи на собівартість продукції, обсяги її збуту і рівень прибутку. Обґрунтовано принципи розробки бюджету сфері маркетингу, які дозволяють формувати обліково-аналітичне забезпечення за елементами постійних і змінних витрат. Запропоновано методику формування бюджету маркетингу в системі бухгалтерського обліку, що дозволяє оцінювати вплив факторів попиту споживача з метою мінімізації ризику при прийнятті стратегічних рішень під час запровадження маркетингових заходів. За таких умов формування бюджету маркетингу доцільно розглядати як безперервний процес управлінського впливу в області поведінки суб'єкта господарювання щодо забезпечення потреб споживачів (клієнтів), який спрямований на підвищення ефективності управлінської взаємодії структурних підрозділів бізнес-одиниці, які задіяні в обслуговуванні ланцюжка цінності у сфері торгівлі.

Ключові слова: бюджет маркетингу, витрати, облік, бюджетування

UDC 657.471 :658.84

**PROBLEMS OF THE MARKETING BUDGET OF THE BUSINESS
ENTERPRISE IN ACCOUNTING****Tarasova T., PhD in Economics***Kharkiv State University of Food Technology and Trade*

Scientific relevancy of the offered approach to the marketing management expenses in the budget system is based on the following proposals. It has been proved the main task of the marketing budget, which elements is formed in empirical way and in specific display in the accounting, is the plan elaboration of subdivision coordination according

© Тарасова Т.О., к.е.н., 2017

to the separate business-processes within the framework of common trade-industrial process for the inner management aims in a way of expenses identification in the accounting system. It has been demonstrated the formation process of the marketing budget connected with almost all trade enterprises' kind of activity determining expenses in different spheres (delivery, sales, post-purchase service) influencing production self-cost, the extent of its sale and the profit level. It has been proved budget development principles of the marketing sphere which allows forming account and analytic maintenance elements of the constant and changeable expenses. It has been offered the methods of marketing budget formation in the system of accounting which allows estimating the influence of consumer's demand factors with the aim of risk minimization when making strategic decision during the implementation of marketing events. At this rate marketing budget formation should be regarded as continuous process of management influence in the sphere of subject's behavior economy management as for consumers' needs assurance (clients) which is focused on the increasing of management effectiveness cooperation of business-unit structural subdivisions, which are involved into service of value chain in trade sphere.

Keywords: marketing budget, expenses, accounting, budgeting

Актуальність проблеми. У сфері торговельної діяльності маркетинг розглядається як інструментальна технологія управління сталим розвитком бізнес-одиниці, що відповідає за аналіз потенціалу і кон'юнктури ринку, дослідження у галузі ціноутворення, оцінку впливу на показники попиту, популяризації нових товарних номенклатур, налагодження каналів комунікацій із учасниками ринку – споживачами та виробниками. У податковому контексті маркетинг трактують як послугу, що забезпечують функціонування діяльності платника податку у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управління руху продукції (робіт, послуг) до споживача і обслуговування споживача після продажу в межах господарської діяльності [1]. При цьому маркетингові дослідження визначаються як комплекс заходів, що спрямований на системний аналіз та представлення даних щодо поведінки, потреб, відносин, вражень, мотивацій бізнес-одиниць у контексті їх економічної, політичної, суспільної й повсякденної діяльності. Внаслідок цього, питання систематизації та обліку маркетингових витрат набувають актуальності як у контексті розробки маркетингових заходів відповідним структурним підрозділом, так і підвищення ефективності застосування інструментів бюджетування в системі обліку витрат. Під час дослідження встановлено,

що на практиці теж існує певний інформативний розрив між маркетинговим підрозділом, який виконує специфічні функції щодо планування маркетингових витрат крізь призму оцінки ефективності маркетингової діяльності, і обліково-фінансовою службою, яка формує обліково-аналітичне забезпечення управління, що спрямоване на оцінку та класифікацію маркетингових витрат в системі бухгалтерського обліку. На наш погляд, вирішити цю проблему можливо завдяки бюджетуванню, яке правомірно вважається найефективнішою інтегрованою технологією управління, та є сполучною ланкою між загально управлінськими і маркетинговими рішеннями, яка дозволяє передбачити кризові ситуації, оптимально розподілити ресурси між структурними підрозділами.

Аналіз останніх досліджень. Слід зазначити, що питання формування, класифікації, планування маркетингових витрат підприємства перебувають у русі постійної наукової дискусії. Теоретичні та методологічні аспекти маркетингової діяльності висвітлено в роботах вітчизняних науковців Н.К. Грубіч, Г.В. Козаченко, І.С. Лях, Г.А. Макухін, Ю.С. Погорелов, А. В. Федорченко, Л. Ю. Хлап'юнов, Г.О. Холодний. Деякі науковці, що обіймаються проблемами бухгалтерського обліку, спрямовували наукових пошук у напрямі вдосконалення методики обліку витрат на збут, рекламу й маркетинг: Т.М. Банасько, О.С. Гавриловський, Г. О. Протопопенко. Проте в наукових працях розглядається увага концентрується здебільшого на фрагментарному визначенні загального поняття витрат на маркетингову діяльність без урахування особливостей їх обліку, що не дозволяє в повному обсязі оцінити характер їх впливу на прибуток або вартість підприємства. Крім того, в умовах мінливості сучасного ринкового середовища потребує окремого дослідження питання формування бюджетів на маркетингові заходи, що дозволить систематизувати обліково-аналітичне забезпечення управління стосовно визначення пріоритетів ведення бізнесу в сфері торгівлі.

Метою даного дослідження є розробка рекомендацій щодо ідентифікації маркетингових витрат в системі бухгалтерського обліку та удосконалення методологічних засад формування маркетингового бюджету підприємства торгівлі.

Викладення основного матеріалу дослідження. Торгівля є важливим осередком із маневрування матеріальними ресурсами, сприяє

оптимізації запасів на всіх рівнях товароруху і усуненню товарного дефіциту, бере участь у формуванні регіональних і галузевих товарних ринків, орієнтує потреби споживачів на виробників, спрямовує розвиток партнерських відносин, корпоративної і соціальної відповідальності бізнесу. Комплекс маркетингових заходів повинен охоплювати стратегію, тактику, зміст товарної цінової політики, вибір методів просування і стимулювання збуту. Маркетингова товарна політика розповсюджується і на сферу безпосередньої торговельної діяльності: аналіз кон'юнктури ринку, дослідження в сфері ринкового ціноутворення, вплив на рівень попиту, налагоджування комунікацій [2, с. 58].

В умовах економічної нестабільності та обмеженості фінансових ресурсів підприємства торгівлі переглядають власне ставлення до витрат у бік їх тотального зниження, сприймаючи їх як головний ціноутворюючий фактор впливу на прибуток та конкурентоспроможність товарів. Така ситуація призводить до зниження ефективності маркетингової політики та втрати ринків збуту.

Під час визначення джерел фінансування витрат на маркетинг вирішується завдання з оптимізації бюджету, елементи якого формуються емпіричним шляхом і підлягають конкретному відображенню в обліку. Є декілька підходів до планування витрат на просування товарів. Зазвичай бюджет формується відповідно до стратегії компанії в області маркетингу та реклами, планів проведення маркетингових заходів, виставок, конференцій тощо. Також витрати на маркетинг можуть плануватися у відсотках від запланованого обсягу продажів або прибутку. Деякі маркетингові служби сучасного ритейлу звертаються до аналізу аналогічних витрат конкурентів. Але найчастіше, планування витрат відбувається «від можливості» - коли в системі бухгалтерського обліку оцінюються граничний розмір витрат на маркетингові та рекламні заходи.

Аналіз існуючих наукових поглядів щодо змістовного наповнення маркетингового бюджету довів, що більшість науковців, які обіймаються проблемами маркетингу, наполягають на виокремленні маркетингових витрат у складі виробничих, і надалі вже досліджують це питання у площині оцінки ефективності маркетингової діяльності. І. С. Лях вважає, що до маркетингових прийнято відносити всі витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю, а саме зі стратегічним маркетингом (в першу

чергу на маркетингові дослідження) та операційним (на товарну, комунікаційну, збутову та цінову політику). [3, с. 271]. Досліджуючи проблематику інвестиційної привабливості на маркетингових засадах підприємств АПК, Н.К. Грубіч ототожнює маркетингові витрати із прямими інвестиціями на розвиток потенціалу підприємства із підвищення гнучкості виробничого профілю (приведення асортименту виробів у відповідність із ринковим попитом), нарощення різних видів ресурсів (технічних, технологічних, інформаційних тощо), створення товарно-матеріальних запасів, діагностику доцільності реальних інвестицій у підприємство [4]. Представники наукової школи Київського національного економічного університету у колективному дослідженні доводять відсутність сталої класифікації маркетингових витрат, що унеможлиблює встановлення центрів відповідальності за їх виникненням, та доводять розбіжності їх нормативного трактування Податковим кодексом та П(С)БО 16 «Витрати» [5, 6].

Згідно вимог чинного законодавства маркетингові витрати мають відображатися у складі витрат на збут. Деякі з них відображаються в адміністративних витратах і у витратах майбутніх періодів, а також в інших витратах операційної діяльності. Таким чином, в нормативних документах маркетингові функції не розглядаються як окремі бізнес-процеси, а розпорозуються з-поміж різних видів операційної діяльності підприємства, що зумовлює недостатній рівень планування їх ресурсного забезпечення та загальну неефективність планування [7, с. 422].

Розглядаючи сучасні підходи щодо вдосконалення обліку непрямих витрат, О. С. Гавриловський, вважає, що в системі бухгалтерського обліку витрати на маркетинг та рекламу доцільно включати до складу витрат на збут, і обмежується лише перейменуванням рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» і їх аналітичним розмежуванням за відповідними субрахунками [8, с. 119]. Вирішуючи проблеми розмежування витрат на маркетинг і збут в бухгалтерському обліку, Г. О. Протопопенко, навпаки, вважає, що витрати на збут є складовою витрат на маркетинг, і пропонує відповідний уточнений перелік статей маркетингових витрат у обліковій політиці, а саме: витрати на маркетингові дослідження; витрати на рекламу продукції; витрати на розробку нових товарів; витрати на стимулювання збуту; витрати на гарантійний ремонт та гарантійний сервіс; витрати на збут [9, с. 412].

Найбільш ґрунтовну морфологічну систематизацію поняття «витрати на маркетинг» наводить Т. М. Банасько, яка надає визначення маркетингових витрат, під якими розуміє матеріальні, нематеріальних, трудові і фінансові ресурси підприємства, спрямовані на реалізацію обраної ним маркетингової тактики і стратегії, та визначає їх як окрему облікову категорію. Автор вважає, що виокремлення видів маркетингових витрат пов'язане із життєвим циклом товарів, які продаються на споживчому ринку, та пропонує наступну класифікацію: витрати на рекламу; витрати на бренд; витрати на торгову марку; витрати на паблік рілейшнз; інші маркетингові витрати [10, с. 241]. Як бачимо, існує невирішене протиріччя між двома суміжними науками – обліком і маркетингом, яке створює розбіжності ідентифікації витрат в системі бухгалтерського обліку, що ускладнює процедуру інформаційної підтримки системи управління щодо прийняття ефективних рішень.

Більшість дослідників цієї проблематики ототожнюють процес розробки бюджетів із бюджетуванням. Це надало підстави сформулювати універсальні принципи, які лежать в основі бюджетування підприємства будь-якої сфери діяльності, у тому числі торговельної:

1. Виділення центрів відповідальності за функціональними ознаками є необхідною умовою складання бюджетів. Для кожного структурного підрозділу з певною сферою відповідальності складається окремий бюджет.

2. Принцип узгодження цілей за ієрархічними рівнями управління, розробка майбутніх планів на нижчому рівні та передавання до вищої ланки для затвердження. Це пов'язано з тим, що управлінці нижчої та середньої ланок краще розуміються на господарській ситуації та можуть запропонувати механізм оцінювання та удосконалення. Далі відбувається узгодження бюджетів із стратегічними цілями, що визначаються вищим рівнем управління.

3. Принцип безперервності. Це означає, що бюджетування має здійснюватися на постійній основі.

4. Принцип відповідальності. Кожному підрозділу передається відповідальність за виконання бюджету лише в частині тих величин, на які він може впливати. Відповідно до цього принципу в бюджети окремих центрів відповідальності включаються лише ті показники, величина яких

залежить від діяльності працівників конкретного структурного підрозділу.

5. Принцип гнучкості, відповідно до якого в бюджетах заздалегідь закладаються резерви, що враховують можливе підвищення витрат або зниження доходів.

6. Принцип пріоритетності забезпечує використання дефіцитних ресурсів передусім для досягнення найбільш важливих завдань.

Таким чином, можна стверджувати, що процес бюджетування є контамінацією управлінського впливу за відповідальними структурними підрозділами. Як інструментальний аспект управління бюджетування координує оперативне та стратегічне планування, що дозволяє найбільш оптимально розподіляти фінансові потоки. Вважаємо, що бюджетування доцільно розглядати як план координації підрозділів за окремими бізнес-процесами в межах загального торговельно-виробничого процесу для цілей внутрішнього управління діяльністю підприємства, виражений у кількісних і якісних вимірниках.

Під час організації товароруку підприємства торгівлі мають формувати маркетингові бюджети, виходячи із рекламаційних дій, що спрямовані на залучення споживачів. Здебільшого вони включають витрати на маркетингові дослідження, брендинг тощо. Також витрати на маркетинг включають витрати на маркетингове опрацювання продукту, бонуси партнерам і знижки. Конкретний перелік статей маркетингових витрат визначається бізнес-процесами з обслуговування товароруку і закріплюється за центрами матеріальної і фінансової відповідальності, які контролюють ці статті. Під маркетинговими витратами доцільно розуміти витрати, пов'язані із залученням покупців. Такий підхід відповідає основним завданням маркетингової діяльності, а саме: здійснення дослідницької діяльності щодо визначення цільового сегмента ринку та позиціонування товарної номенклатури; формування цінової політики підприємства; визначення технології цінової адаптації покупців; розробка збутової політики; опрацювання структури каналів просування товарів та комбінації реклами.

Необхідно визнати той факт, що витрати на маркетинг є витратами планованими і повинні включатися в бюджет бізнес-одиниці. Тому під маркетинговим бюджетом доцільно розуміти перелік запланованих витрат на дослідження ринків збуту, забезпечення конкуренто-

спроможності товару, комунікацію із покупцями, організацію товароруху і збутової мережі.

Виходячи із стратегічних завдань, під час розробки маркетингового бюджету доцільно оцінити товарний портфель і розробити прогнози щодо життєздатності та обсягів реалізації товарних запасів. Маркетинговий бюджет повинний формуватися на основі бюджетів продажів, товарних запасів, трудових витрат, виробничого процесу. Тому розрахунок маркетингових витрат повинен співвідноситися із показниками продажів, товарооборотності. Одночасно оцінюючи фінансування заходів зі стимулювання збуту, маркетингові витрати доцільно планувати у процентному відношенні до обсягу реалізації – величина цього відношення залежить від стадії життєвого циклу товару.

До маркетингового бюджету прийнято відносити всі витрати, пов'язані з маркетинговою діяльністю, а саме зі стратегічним маркетингом (в першу чергу на маркетингові дослідження) та операційним (на товарну, комунікаційну, збутову та цінову політику) [3, с. 271].

Залежно від особливостей виникнення маркетингових витрат існують різні варіанти їх обліку. Витрати на маркетинг можуть бути ідентифіковані як поточні витрати від реалізації товарів, робіт послуг. Поточні витрати на дослідження ринків збуту слід ідентифікувати в складі витрат від звичайної діяльності. Крім того, вони можуть бути визнані в якості витрат на майбутню діяльність, а також як витрати, пов'язані з придбанням майна.

Маркетингові дослідження проводяться із метою збільшення продажів товарів. Тому витрати на освоєння нових ринків необхідно включати до витрат майбутніх періодів. Після старту продажів нового виду товарного найменування витрати на маркетинг необхідно відобразити на рахунках обліку витрат. Вони ідентифікуються як витрати даного періоду та розподіляються рівними частинами протягом звітного періоду. Тому з позицій строкості настання наслідків маркетингової діяльності доцільно виокремлювати операційний і довгостроковий бюджети. Операційний бюджет формується в рамках року, оперує місяцями і сприяє підвищенню рівня продажу. Довгостроковий бюджет відповідає за планування показників підвищення вартості капіталу, що пов'язані зі збутом товарів та його

стимулюванням, зокрема, рекламою, просуванням товарів на споживчий ринок, проведенням маркетингових досліджень, розробкою концепції нового товару або асортиментної групи тощо.

В рамках формування операційного бюджету особливої актуальності набуває класифікація витрат на постійні і змінні (рис. 1). Проте низка статей зазвичай підпадає під ту чи іншу категорію – за умови, що їх статус як постійних або змінних, може залежати від часу. Але за кінцевим рахунком всі витрати перетворюються на змінні. Для торгівлі таке структурування витрат є надважливим тому, що дозволяє вирішувати завдання регулювання об'єму товарної маси і приросту прибутку під час зниження витрат при зростанні витрату, вимірювати окупність витрат у перспективі. На основі виділення постійних витрат здійснюється розрахунок маржинального доходу, що дозволяє визначати оптимальний (припустимий) розмір торгової надбавки.



Рис. 1. Формування бюджету маркетингу в системі бухгалтерського обліку
Авторська розробка

Протягом річного планового періоду до постійних витрат на маркетинг відносяться: заробітна плата і підтримка мотивації торгового персоналу; витрати на основну рекламну кампанію, включаючи виробничі витрати; витрати на утримання маркетингового підрозділу; витрати на матеріали для стимулювання збуту; знижки за спільну рекламу, засновані на продажах минулого періоду. До змінних витрат на маркетинг належать: комісійні з продажів, що виплачуються торговому персоналу, брокерам або представникам підприємства-виготовлювача; премії за продажами, які залежать від цільових показників збуту; знижки, що отримані від постачальників; знижки за досягнутими результатами, які розраховуються за обсягом продажів у звітному періоді; витрати на попередню оплату (якщо вони включені до кошторису витрат на стимулювання збуту); знижки за місцеві рекламні кампанії, які проводяться роздрібними торговцями, але відшкодовуються головною компанією.

Висновки. Таким чином, маркетингові витрати доцільно згрупувати у бюджеті маркетингу із виділенням постійних і змінних витрат за бізнес-процесами товароруку, що дозволяє оцінювати вплив факторів попиту споживача з метою мінімізації ризику при прийнятті стратегічних рішень під час запровадження маркетингових заходів. За таких умов формування бюджету маркетингу доцільно розглядати як безперервний процес управлінського впливу в області поведінки суб'єкта господарювання щодо забезпечення потреб споживачів (клієнтів), який спрямована на підвищення ефективності управлінської взаємодії структурних підрозділів бізнес-одиниці, які задіяні в обслуговуванні ланцюжка цінності у сфері торгівлі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Податковий кодекс України: кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Холодний Г. О. Розвиток управління маркетингом на підприємствах : монографія / Г. О. Холодний, Г. М. Шумська; за ред. доцента Г.О. Холодного. – Х.: Вид. ХНЕУ, 2010. – 272 с.
3. Лях, І.С. Методологічні засади формування маркетингового бюджету підприємства / І. С. Лях // Комунальне господарство міст, 2011. – № 98. – С. 269–274.

4. Грубіч Н. К. Ефективність маркетингових інвестицій в АПК / Н. К. Грубіч. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nnibm.khntusg.com.ua/library/visniki/vesnik_112.pdf#page=190.
5. Федорченко А. В., Федорченко О. Є. Методичні аспекти планування витрат на маркетинг підприємства / А. В. Федорченко, О. Є. Федорченко // Економічний вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут». – 2016. – № 13. – С. 418–423.
6. Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапьянов Л.Ю.,Макухін Г.А. Управління затратами підприємства : Монографія. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
7. Гавриловський О. С. Сучасні підходи до вдосконалення обліку непрямих витрат на збут, рекламу й маркетинг / О. С. Гавриловський // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки. Вип. 7. Ч. 5. – 2014. – С. 118–120.
8. Протопопенко, Г. О. Витрати на маркетинг і збут: проблеми розмежування та обліку / Г. О. Протопопенко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки: зб. наук. пр. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. 1. – С. 409–413.
9. Банасько Т. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат / Т. М. Банасько // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. – 2015. – Вип. 12. – С. 239–242.