

**Т.В. ДАНЬКО**, канд. екон. наук, доцент, НТУ «ХП»,  
**М.В. ВОЛКОВА**, аспірант, НТУ «ХП»

## **АНАЛІЗ ТА УТОЧНЕННЯ СУЧАСНИХ ПІДХОДІВ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ МАРКЕТИНГОВИХ ЗАТРАТ ПІДПРИЄМСТВА**

В статті проаналізовані сучасні підходи до класифікації маркетингових затрат підприємства, виділені їх недоліки та зроблено їх уточнення на основі досвіду зарубіжних та вітчизняних вчених для вирішення проблеми оцінки ефективності маркетингової діяльності.

В статье проанализированные современные подходы к классификации маркетинговых затрат предприятия, выделенные их недостатки и сделано их уточнение на основе опыта зарубежных и отечественных ученых для решения проблемы оценки эффективности маркетинговой деятельности.

The paper analysis the modern approaches to classification of marketings expenses at enterprises and their applicability to marketing performance measurement. The appropriate recommendations on adopting reviewed classifications to the marketing efficiency assessment are suggested.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Невід'ємною частиною ефективного управління підприємством є організація обліку та контролю затрат. Сучасне ринкове середовище вимагає від керівників приділяти особливу увагу маркетинговій діяльності підприємства. Для вирішення стратегічних та тактичних завдань бізнесу необхідно приймати фінансово обґрунтовані рішення, які ґрунтуються на розрахунку ефективності тих чи інших маркетингових заходів. При цьому необхідно мати достатню інформацію щодо затрат на маркетинг, їх структуру, склад та час окупності. На сьогоднішній час не існує єдиної класифікації маркетингових затрат, що значно ускладнює здійснення економічної оцінки маркетингового відділу і маркетингової стратегії підприємства в цілому.

Треба зауважити, що в наукових дослідженнях та в практичній діяльності достатньо широко використовується класифікація матеріальних затрат. Оскільки маркетингові затрати є складовою частиною матеріальних затрат підприємства, ми можемо застосувати класифікаційні признаки витрат підприємства з урахуванням особливостей маркетингової діяльності. Однак і класифікація матеріальних витрат є недосконалою і має ряд недоліків, одним з яких є те, що не враховується галузева приналежність підприємства, яка в значній мірі буде впливати на структуру витрат, в тому числі і маркетингових. Після реформування економіки України в 90-х роках, такі функції як планування асортиментної політики, розробка каналів збуту продукції, проведення досліджень ринку, конкурентних переваг зараз покладені на підприємства і вирішуються ними самостійно. Якщо при плановій економіці такі витрати частково вирішували керівні органи країни, і не було необхідності аналізувати ці витрати на окремому підприємстві, то зараз витрати на асортиментно-збутові потреби необхідно не тільки аналізувати, планувати, контролювати за класичними методами класифікації та обліку витрат, а й впроваджувати нові методи, більш адаптовані до сучасних вимог ведення господарської діяльності.

Так, наприклад, в машинобудуванні такий захід як реклама не є пріоритетним в маркетинговій політиці. Однак у виробництві товарів народного споживання це є невід'ємна частина просування товарів. Маркетингові витрати в машинобудуванні більш спрямовані на маркетинг інновацій, налагодження особистісних стосунків між виробником і споживачем, на гарантійне і після продажне обслуговування. Все це, в свою чергу, потребує більш адаптованих методів класифікації витрат, які будуть являти собою синтез класичних методів і сучасних наукових розробок в цій сфері.

**Аналіз останніх досліджень.** Проблема класифікації маркетингових витрат присвячені роботи таких вітчизняних вчених, як Лях І.С. [2], Руденко Ю.В.[1], Мавріна А.О. [3], Лисюк А.В.[4], а також й іноземних вчених Биктеубаєва А. [5], Девіда Д. Рейбштейна [6], Гусєва А.В. [7], Шоу Р., Меррика Д. [8], Моїсеєва Н.К., Конишева М.В.[10], Річарда М. Уїлсона [11] та ін. Незважаючи на різноманітність існуючих класифікацій, в науковій літературі з економічних питань жоден з науковців не проводив аналогії класифікації виробничих витрат з маркетинговими. Ці витрати або розглядаються в складі матеріальних витрат підприємства і автори не приділяють особливої уваги їх специфіці, що призводить до некоректних висновків при прийнятті управлінських рішень, або, навпаки, виокремлюються від матеріальних витрат без застосування вже існуючих класифікацій.

Так, спроби розробки класифікації маркетингових витрат були зроблені вже давно, й існує досить стала думка, якої притримується більшість вчених. Вона полягає в тому, що маркетингові витрати треба класифікувати по відношенню до обсягу виробленої продукції на постійні та змінні. Наприклад, Девід Д. Рейбштейн до постійних затрат відносить: заробітну плату і підтримку торгівельного персоналу; витрати на основні рекламні кампанії, включаючи виробничі витрати; витрати на маркетинговий персонал; витрати на матеріали для стимулювання збуту, такі як засоби продажу в торгівельних крапках, і на виготовлення купонів, а також витрати звернення; знижки за спільну рекламу, засновані на продажах минулого періоду. А змінні затрати включають в себе: комісійні з продажів, що виплачуються торгівельному персоналу, брокерам або представникам підприємства-виробника; премії за продажі, які залежать від цільових показників збуту; знижки з фактурної ціни і знижки по досягнутих результатах, які взаємозв'язані з поточним об'ємом продажів; кошти попередньої оплати (якщо вони включені в кошторис витрат на стимулювання збуту); знижки за місцеві рекламні кампанії, які проводяться роздрібними торговцями, але відшкодовуються головною компанією, і знижки за спільну рекламу, засновані на поточних продажах [6].

Також, Моїсеєва Н.К., Конишева М.В. класифікують маркетингові витрати за способом віднесення на собівартість на прямі, непрямі та загальні непрямі затрати. До прямих відносять ті, що можуть бути прямо віднесені на відповідний маркетинговий об'єкт (територію, тобто ринок збуту, торгові представництва, товари, торгівельні точки, покупців (сегменти) і т.д.). Так, при аналізі прибутковості товарів до прямих витрат слід віднести витрати на рекламну кампанію. При розгляді прибутковості елементів відповідних каналів розповсюдження товарів до складу прямих витрат будуть входити заробітна плата торгового персоналу, витрати на відрядження і т.д. [10]. Про необхідність віднесення маркетингових витрат на об'єкти розподілу наголошує і Річард М. Уїлсон. При цьому витрати мають розподілятися в залежності від причинного чинника, тому що саме від

маркетингових витрат більше, ніж від всіх інших факторів, залежить здійснення продажі. [11, с. 260].

Але не всі маркетингові витрати можна віднести до об'єкта розподілу, їх Моїсеєва Н.К. та Конишева М.В. відносять до непрямих. За допомогою системи умовних (питомих) показників можна буде дати „більш менш” об'єктивне уявлення про приналежність цих витрат до відповідних маркетингових об'єктів [10].

Ще більш неможливими до віднесенню на об'єкт розподілу Моїсеєва Н.К. та Конишева М.В. признають так звані „загальні непрямі витрати”. До них можна віднести витрати на створення іміджу, ділової репутації підприємства, бренда та проведення досліджень.

Проаналізувавши класифікації маркетингових затрат, розроблені як вітчизняними, так і іноземними науковцями, можна стверджувати, що всі вони виконують лише функцію операційного контролю та регулюванні маркетингових грошових потоків і, частково, для розрахунку собівартості продукції. Залишились невирішеними наступні цілі класифікації маркетингових затрат: прийняття управлінських рішень, оцінки ефективності, розрахунок інвестиційної привабливості, тощо.

В той же час достатньо обґрунтована та чітка класифікація, як показує історія науки, одночасно підсумовує результати попереднього розвитку даної галузі пізнання і в той же час відзначає початок нового етапу в її розвитку [9]. Це все спонукає до проведення подальших досліджень у напрямку уточнення підходів до класифікації маркетингових витрат.

**Формулювання цілей статті.** Мета статті - дослідження існуючих класифікацій та критеріїв класифікацій маркетингових витрат, а також можливостей використання цих класифікацій з метою економічної оцінки ефективності маркетингової діяльності підприємства, подальшого використання в обліку, контролінгу та бюджетуванні.

**Виклад основного матеріалу.** Для спроби подолання існуючих наукових протиріч у класифікації маркетингових затрат звернемося до чинного українського законодавства з метою аналізу інформаційної бази та відповідності науково обґрунтованих складових маркетингових витрат і законодавчо встановлених. Так, в законодавчому полі спостерігається значне відставання від сучасних господарських потреб підприємств. Це підтверджує той факт, що до 2010 року визначення маркетингу можна було знайти лише в науковій літературі. З прийняттям 02.12.2010 року податкового Кодексу (далі Кодекс) в законодавстві України з'явилося визначення поняття „маркетинг” [15]. В статті 14 п.п. 1.108 ПК зазначено, що маркетингові послуги (маркетинг) – це послуги, що забезпечують функціонування діяльності платника податків у сфері вивчення ринку, стимулювання збуту продукції (робіт, послуг), політики цін, організації та управлінні рухом продукції (робіт, послуг) до споживача та післяпродажного обслуговування споживача в межах господарської діяльності такого платника податків. До маркетингових послуг належать, у тому числі: послуги з розміщення продукції платника податку в місцях продажу, послуги з вивчення, дослідження та аналізу споживчого попиту, внесення продукції (робіт, послуг) платника податку до інформаційних баз продажу, послуги зі збору та розповсюдження інформації про продукцію (роботи, послуги).

Однак логічної відповіді на склад маркетингових витрат в Кодексі немає, проте є перелік витрати на збут в п.п. 138.10.3, які відображаються на рахунок 93 „Витрати на збут” і включають в себе: витрати на пакувальні матеріали для затарювання товарів 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), на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування 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 транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Як бачимо, цей перелік частково суперечить змісту поняття маркетингу, наданому в Кодексі, а частково відповідає йому. В той же час він не включає в себе весь спектр можливих маркетингових витрат (витрати на розробку бренду, мерчендайзінг, створення іміджу), що ускладнює їх бухгалтерський та податковий облік в подальшому. Треба зауважити, що до прийняття цього Податкового Кодексу були спроби вирішення цього питання, і в Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджених Наказом Міністерства Економіки України від 2 березня 2010 року N 226 була наведена спроба зробити перелік маркетингових витрат [16]. До статті 3.8 „маркетингові витрати” відносять витрати: на проведення маркетингових досліджень ринку, конкурентних переваг, перспектив розвитку товарного асортименту; на оформлення вітрин, виставок-продажу, кімнат, де знаходяться зразки товарів (продукції), відрядження працівників підприємства на виставку-продаж і вартість зразків товарів (продукції), які передані безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям відповідно до контрактів і угод безоплатно і які не підлягають поверненню; на розроблення і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо); на розроблення і виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів та упаковки; на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, теле- і радіопередачах); на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання рекламних кіно-, відео- і діафільмів; на оформлення світлової, щитової, комп'ютерної, транспортної та іншої зовнішньої реклами; на утримання автовідповідачів для покупців; на проведення інших маркетингових заходів, пов'язаних зі збутом товарів.

Також, як і в Кодексі ці витрати входять до складу витрат на збут (рахунок 93), однак ознаки маркетингових витрат можна знайти і в загальних корпоративних витратах, що входять до адміністративних витрат (рахунок 92), і у витратах майбутніх періодів (рахунок 39).

Таким чином, навіть в нормативних документах, де класифікація затрат базується на методах калькуляції собівартості, витрати на маркетинг не

розглядаються як окремий бізнес-процес і, в зв'язку з цим не можуть бути достатньо глибоко проаналізовані з точки зору їх ефективності.

На наш погляд, інноваційною є думка Саранової Т.Є.[12] та Руденко Ю.В.[13] про необхідність розділення маркетингових витрат на інвестиційні та витратні. Основним критерієм цього розподілу Саранова Т.Є. запропонувала застосовувати часовий фактор. Так, затратні витрати будуть відображені в маркетинговому бюджеті, складеному відповідно поточній маркетинговій діяльності підприємства. А інвестиційні витрати – це витрати на стратегічну маркетингову діяльність. Але в представленій класифікації відсутня реальна тривалість операційної та стратегічної маркетингової діяльності підприємства, що не дає можливості чіткого розділення цих витрат. Тобто кожне підприємство повинно само визначитися, які маркетингові програми будуть носити тактичний, а які стратегічний характер. Також і в представленій класифікації Руденко Ю.В. немає чітко виділеної класифікаційної ознаки маркетингових витрат.

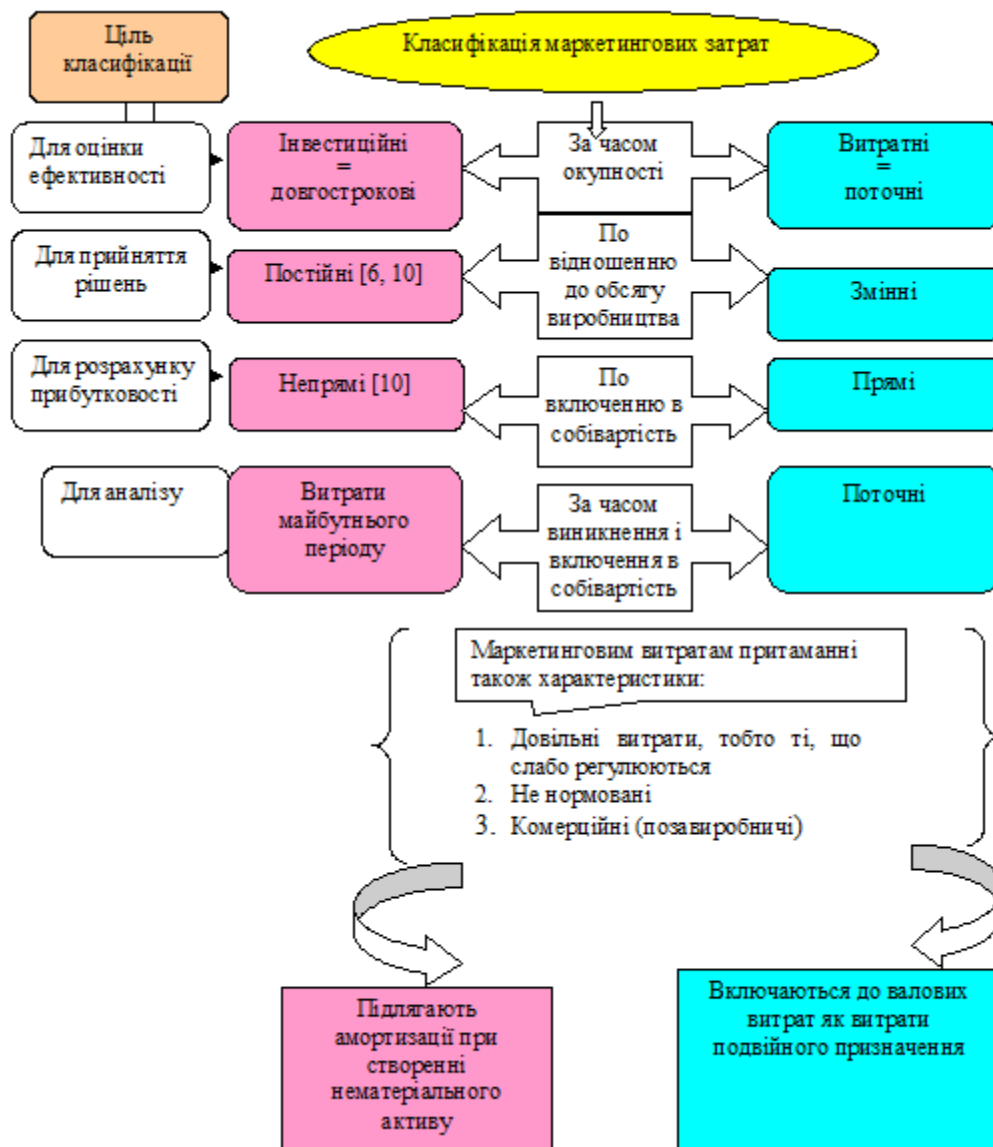


Рис. – Класифікація маркетингових затрат

Для вирішення цієї проблеми пропонується за класифікаційну ознаку прийняти ціль маркетингових витрат. Так, витратні, або поточні, маркетингові витрати мають ціллю підвищення рівня продажу, а інвестиційні, або довгострокові – підвищення вартості капіталу [14]. До витратних маркетингових затрат слід відносити майже всі затрати, перелічені в Податковому Кодексі та Методичних рекомендаціях з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності за виключенням витрат, понесених на створення бренду, іміджу, ділової репутації підприємства та створення нового продукту. При поєднанні і удосконаленні розроблених класифікацій маркетингових затрат попередніх науковців для вирішення цілей даної статті, класифікація буде мати вигляд, як показано на рисунку 1.

**Висновки.** В результаті дослідження було виявлено, що проблема класифікації маркетингових витрат досить не вирішена, що призводить до неможливості об'єктивної оцінки ефективності, бюджетування та прогнозування маркетингової діяльності. Існуючі класифікації вирішують проблеми операційного управління та контролінгу. Як було з'ясовано, проблема пролягає не лише в науковій площині, а і в законодавчому полі, де поняття „маркетинг” з'явилося в Україні лише рік тому, а склад маркетингових витрат досі не визначений в обсязі фактичних сучасних господарських рішень, що призводить до збільшення податкового навантаження та відхилення до фактичного обсягу витрачених коштів на маркетингову діяльність. Різниця та суперечності в класифікації витрат на маркетинг можуть бути пояснені такими причинами: 1) розвиток маркетингу за своїм змістом випереджає законодавче визначення витрат; 2) витрати на маркетинг враховуються різними підрозділами на етапах планування, фіксації витрат, а також при їх контролі та оцінці; 3) існує розбіжність в уявленнях про цілі та зміст маркетингової діяльності; 4) між різними компаніями відрізняються структура та розподіл повноважень між підрозділами, на які покладено здійснення маркетингової діяльності. Щоб подолати ці розбіжності, запропоновано включити до класифікаційних ознак ціль маркетингових витрат з метою подальшої оцінки їх ефективності та бюджетування.

**Список літератури. 1.** Руденко Ю.В. Аналіз підходів до класифікації витрат на маркетингову діяльність підприємства // Управління розвитком. – 2011. - № 21 (118). – 104 – 106 с. **2.** Лях І.С. Методологічні засади формування маркетингового бюджету підприємства // Науково-технічний збірник „Комунальне господарство міст”. – 2011. - № 98. – 269-274 с. **3.** Мавріна А.О. Поняття і предметний діапазон витрат на маркетинг // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. - № 5, Т. 3. – 91 – 95 с. **4.** Лисюк А.В. Класифікація витрат на рекламу: обліковий аспект // ВІСНИК ЖДТУ. - 2011. - № 4 (58). – 66 – 73 с. **5.** Биктеубаева А. Методика управленческого учета затрат на маркетинг в банках // Вестник ХГАЭП. – 2008. - № 5 (38). – 49 – 56 С. **6.** Дэвид Д. Рейбштейн Расходы на маркетинг: совокупные, постоянные и переменные // электронная точка доступа [http://www.elitarium.ru/2010/06/02/raskhody\\_na\\_marketing.html](http://www.elitarium.ru/2010/06/02/raskhody_na_marketing.html). **7.** Гусев А.В. Развитие методов внутрифирменного управления затратами на маркетинг : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 : Санкт-Петербург, 2004. - 152 с. РГБ ОД, 61:04-8/2534 **8.** Шоу Роберт, Меррик Дэвид Прибыльный маркетинг: Окупается ли ваш маркетинг? / Пер. с англ. И. Коберник. – К.: Companion Group, 2007. – 496 с. **9.** С В. Мейен, Ю.А. Шрейдер Методологические аспекты теории классификации // Вопросы философии. - 1976. - № 12. С.67-79. **10.** Моисеева Н.И., Коньшева М.В. Управление маркетингом: теория, практика, информационные технологии: Учеб. пособие / Под ред. Н.К. Моисеевой. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 304 с. **11.** Маркетинг / Под ред. М. Бейкера. – СПб.: Питер. – 2002. – 1200 с. **12.** Саранова Т.Е. Формирование системы оценки

эффективности маркетинговой деятельности на промышленных предприятиях / диссертация на соиск. уч. Степени к.э.н. по спец. 08.00.05. – 2002. – Пенза. **13.** Руденко Ю.В. Аналіз складу витрат підприємства на маркетинг // Управління розвитком. – 2011. - №4 (101). – 120-121 с. **14.** Волікова М.В., Данько Т.В. Облік маркетингових витрат на підприємстві // Матеріали науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених „В2В маркетинг” – Видавництво „СПРІНТ ПРІНТ”. – 2011. – 13-14 с. **15.** Податковий кодекс України // Відомості Верховної ради України. – 2011. - № 13-13, № 15-16, № 17. – 112 с. **16.** Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності, затверджені Наказом Міністерства Економіки України від 2 березня 2010 року N 226 // електронна точка доступу <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=154&ArtID=989>

Надійшла до редакції 08.04.2012р.