

ОБЛІКОВА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГОВУ ДІЯЛЬНІСТЬ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

©2020 ВЕРЗІЛОВА Г. Р.

УДК 657.471.1:658.8
JEL: M31; M41

Верзілова Г. Р. Облікова інтерпретація витрат на маркетингову діяльність торговельного підприємства

В умовах турбулентності сучасного бізнес-середовища пріоритетної уваги керівництва торговельних підприємств заслуговує фінансова результативність та ефективність заходів, орієнтованих на безперервний збір інформації, її аналітичну обробку та зворотний контакт з цільовими сегментами. Тому актуальним є дослідження облікового супроводу процесу прийняття управлінських рішень щодо маркетингових витрат в управлінській інформаційній системі торговельного підприємства. Метою статті є обґрунтування методичних засад і розробка практичних рекомендацій з формування в обліковій системі підприємства витрат на маркетингову діяльність. Для забезпечення ефективного функціонування інформаційної системи управління маркетинговою діяльністю запропоновано авторський підхід до відображення маркетингових витрат на рахунках обліку та у звітності торговельного підприємства. Обґрунтовано доцільність обліку маркетингових витрат на однойменному субрахунку, що відкривається до рахунку 93 «Маркетингово-збутові витрати». З урахуванням специфіки маркетингової діяльності торговельного підприємства запропоновано технологію обліку окремих видів цих витрат й узагальнення інформації про них у відповідній зведеній відомості. Надано рекомендації щодо організації обліку маркетингових активів торговельного підприємства. З огляду на внесені пропозиції розроблено алгоритм облікової інтерпретації формування фінансового результату від реалізації товарів (продукції, послуг) торговельного підприємства. Викладені пропозиції з удосконалення методики відображення маркетингових витрат в обліку підприємства торгівлі покращать обліковий супровід процесу прийняття управлінських рішень з оптимізації витрат на маркетингову діяльність. Як перспективні напрями дослідження виділено оптимізацію первинного документування маркетингових витрат в інформаційній системі торговельного підприємства та аналіз ефективності маркетингових проектів.

Ключові слова: облікова система підприємства, маркетингові витрати, маркетингова діяльність, маркетингові активи.

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2020-3-284-292>

Рис.: 1. **Табл.:** 3. **Бібл.:** 19.

Верзілова Ганна Романівна – здобувач кафедри фінансів та обліку, Харківський державний університет харчування та торгівлі (вул. Клочківська, 333, Харків, 61051, Україна)

E-mail: verzilovaanna8@gmail.com

УДК 657.471.1:658.8
JEL: M31; M41

Верзілова А. Р. Учетная интерпретация затрат на маркетинговую деятельность торгового предприятия

В условиях турбулентности современной бизнес-среды приоритетного внимания руководства торговых предприятий заслуживает финансовая результативность и эффективность мероприятий, ориентированных на непрерывный сбор информации, её аналитическую обработку и обратную связь с целевыми сегментами. Поэтому актуальным является исследование учетного сопровождения процесса принятия управленческих решений относительно маркетинговых затрат в управленческой информационной системе торгового предприятия. Целью статьи является исследование методических основ и разработка практических рекомендаций по формированию в учетной системе предприятия расходов на маркетинговую деятельность. Для обеспечения эффективного функционирования информационной системы управления маркетинговой деятельностью предложен авторский подход к отражению маркетинговых затрат на счетах учета и в отчетности предприятия. Обоснована целесообразность учета маркетинговых затрат на одноименном субсчете, открываемом к счету 93 «Маркетингово-сбытовые расходы». С учетом специфики маркетинговой деятельности торгового предприятия предложена технология учета отдельных видов этих затрат и обобщение информации о них в соответствующей сводной ведомости. Даны рекомендации по организации учета маркетинговых активов предприятия. Принимая во внимание внесенные предложения, разработан алгоритм учетной интерпретации формирования финансового результата от реализации товаров (продукции, услуг) предприятия. Внесенные предложения по совершенствованию методики отражения маркетинговых расходов в учете предприятия торговли улучшат учетное сопровождение процесса принятия управленческих решений по оптимизации затрат на маркетинговую деятельность. В качестве перспективных направлений исследования выделены оптимизация первичного документирования маркетинговых затрат в информационной системе торгового предприятия и анализ эффективности маркетинговых проектов.

Ключевые слова: учетная система предприятия, маркетинговые расходы, маркетинговая деятельность, маркетинговые активы.

Рис.: 1. **Табл.:** 3. **Библ.:** 19.

Верзілова Анна Романівна – соискатель кафедры финансов и учета, Харьковский государственный университет питания и торговли (ул. Клочковская, 333, Харьков, 61051, Украина)

E-mail: verzilovaanna8@gmail.com

UDC 657.471.1:658.8
JEL: M31; M41

Verzilova H. R. The Accounting Interpretation of the Costs of Marketing Activities of Trading Enterprise

In the turbulence of today's business environment, the priority attention of the management of trading enterprises deserves the financial effectiveness and efficiency of activities focused on the continuous collection of information, its analytical processing and feedback with target segments. Therefore, research on the accounting support for the managerial decision-making process regarding marketing costs in the management information system of trading enterprise is relevant. The article is aimed at researching the methodical basics and developing practical recommendations on the formation of marketing costs in the accounting system of enterprise. In order to ensure the efficient operation of the marketing management information system, the author's own approach

to reflecting marketing costs on accounts and in the enterprise reporting is proposed. The expediency of accounting for marketing costs on the eponymous sub-account opened to the Account 93 «Sales and marketing costs» is substantiated. In view of specifics of the marketing activities of trading enterprise, the technology for accounting for certain types of these costs and generalization of information about them in the relevant consolidated statement is proposed. Recommendations on the organization of accounting of the enterprise's marketing assets are suggested. Taking into account the proposals made, an algorithm of accounting interpretation of the formation of financial results from the sale of goods (products, services) of enterprise is developed. The proposals to improve the way marketing costs are reflected in the trading enterprise's account will improve the accounting of managerial decisions to optimize marketing costs. The development of primary documentation of marketing costs in the information system of trading enterprise and analysis of the efficiency of marketing projects are allocated as promising directions of research.

Keywords: accounting system of enterprise, marketing costs, marketing activities, marketing assets.

Fig.: 1. **Tabl.:** 3. **Bibl.:** 19.

Verzilova Hanna R. – Applicant of the Department of Finance and Accounting, Kharkiv State University of Food Technology and Trade (333 Klochkivska Str., Kharkiv, 61051, Ukraine)

E-mail: verzilovaanna8@gmail.com

Маркетинг як важливий інструмент комерційної діяльності є засобом просування торговельного підприємства до успіху. Він завжди пов'язаний з витратами, які компенсуються отриманим прибутком, і потребує належної уваги з боку керівництва до фінансової результативності та ефективності заходів, орієнтованих на безперервний збір інформації, її аналітичну обробку та зворотний контакт з цільовими сегментами. Необхідність моніторингу та оцінювання маркетингової діяльності в категоріях витрат і ефекту визначає актуальність дослідження формування витрат на маркетингову діяльність та їх відображення в обліковій системі торговельного підприємства.

Питання теорії та практики облікового відображення витрат на маркетингову діяльність досліджується багатьма науковцями сучасності, серед яких: Т. М. Банасько, Я. В. Бахарев, І. Е. Башкін, М. П. Голубев, Н. М. Гудзенко, Т. П. Данько, Б. А. Засадний, В. О. Іваненко, О. Р. Ковальчук, К. О. Назарова, Н. М. Нечай, О. В. Пальчук, Н. А. Правдюк, Г. О. Протопопенко, М. С. Пушкар, Н. М. Соломянюк та ін. Віддаючи належну увагу здобуткам науковців у цій сфері, зазначимо, що дотепер залишаються невирішеними ряд проблемних питань інформаційного забезпечення управління маркетинговими витратами суб'єктів підприємницької діяльності, зокрема облікового супроводу процесу формування даних про витрати в управлінській інформаційній системі торговельного підприємства.

Метою статті є обґрунтування методичних засад і розробка практичних рекомендацій з формування в обліковій системі підприємства витрат на маркетингову діяльність.

Методи: системний підхід до пізнання облікової природи витрат на маркетингову діяльність із застосуванням загальнонаукових і спеціальних принципів та методів (наукової абстракції, індукції, дедукції, аналізу, синтезу, узагальнення, логічного, монографічного, конкретизації, графічного).

Підхід до обліку маркетингових витрат, який пропонується чинними нормативно-правовими актами, дещо суперечить економічній сутності понять «Збут» і «маркетинг» і сучасній економічній теорії.

«Маркетинг містить у собі збут як одну зі своїх складових сторін, функцій. Маркетинг набагато ширше та складніше поняття, ніж збут, це певна система, яка дозволяє вирішувати ринкові проблеми найбільш раціональним шляхом» [16, с. 411]. Науковці пропонують до маркетингових витрат як облікової категорії включати такі види витрат: витрати на рекламу; витрати на бренд; витрати на торгову марку; витрати на паблік рілейшнз; інші маркетингові витрати [1]. Розповсюдженою є точка зору про доцільність ведення обліку маркетингових витрат на балансовому рахунку 93 «Витрати на збут». При цьому, з метою зведення непродуктивних маркетингових витрат до мінімуму, їх облік рекомендується вести в кількох аналітичних розрізах. Так, Б. А. Засадний та І. Е. Башкін пропонують перейменувати рахунок 93 «Витрати на збут» на «Витрати на збут, рекламу й маркетинг» і вести облік витрат у розрізі субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Витрати на рекламу», 933 «Маркетингові витрати» [7, с. 429]. Аналогічну методику пропонує Н. М. Гудзенко, деталізуючи рахунок 93 «Маркетингові витрати» в розрізі субрахунків 931 «Витрати на збут», 932 «Комерційні витрати та 933 «Інші маркетингові витрати» [4, с. 15]. Проте не можна погодитися з назвою рахунку 93 «Маркетингові витрати», оскільки збутова діяльність підприємств торгівлі пов'язана з виникненням значно ширшого кола витрат, ніж ті, що можуть бути віднесеними до маркетингових.

Необхідністю вдосконалення фінансової звітності підприємства, зокрема Звіту про фінансові результати та Приміток до річної фінансової звітності, Т. М. Банасько обґрунтовує доцільність перейменування рахунку 93 «Витрати на збут» на рахунок «Витрати на збут та маркетингові витрати» та виділення у його складі двох субрахунків: 931 «Витрати на збут» і 932 «Маркетингові витрати», а також таких субрахунків другого рівня: 9321 – витрати на торгову марку; 9322 – витрати на бренд; 9323 – витрати на рекламу; 9324 – витрати на паблік-рілейшнз; 9325 – інші маркетингові витрати [1]. Слушною є пропозиція О. В. Пальчук і Н. М. Нечай щодо перейменування рахунку 93 «Витрати на збут» на «Маркетинго-

ві і збутові витрати» і введення до нього двох субрахунків: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут з подальшим виділенням субрахунків другого порядку за визначеними підвидами маркетингової та збутової діяльності [12, с. 384]. Аналогічним чином облік маркетингово-збутових витрат пропонує вести К. О. Назарова, яка виділяє на субрахунку 932 «Витрати, пов'язані з роботою маркетингового відділу» два інформаційні блоки: «Витрати, що забезпечують роботу маркетингового відділу» (93.2.1 – оплата праці та комісійні винагороди працівників маркетингового відділу; 93.2.2 – витрати на відрядження працівників маркетингового відділу; 93.2.3 – розрахунки за страхуванням; 93.2.4 – знос основних засобів, що задіяні в роботі маркетингового відділу; 93.2.5 – списання запасів, що були використані для проведення маркетингових заходів; 93.2.6 – розрахунки з підзвітними особами; 93.2.7 – витрати на утримання телефонного зв'язку) та «Витрати, що відносяться до маркетингових комунікацій» (93.2.8 – витрати на проведення маркетингових досліджень ринку, конкурентних переваг, перспектив розвитку товарного асортименту; 93.2.9 – витрати на оформлення вітрин, виставок-продажів, кімнат із зразками та ін.; 93.2.10 – витрати на розробку і видання рекламних видань (плакатів, проспектів та ін.); 93.2.11 – витрати на розробку і виготовлення ескізів етикеток і зразків фірмових пакетів і упаковки; 93.2.12 – витрати на рекламу в засобах масової інформації; 93.2.13 – витрати на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання рекламних кінороликів, відеороликів, діафільмів; 93.2.14 – витрати на оформлення світлової, щитової, комп'ютерної, транспортної та іншої зовнішньої реклами; 93.2.15 – комісійна винагорода контрагентам за проведення комунікаційних заходів; 93.2.16 – витрати на проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства) [11, с. 135].

Досліджуючи інформаційну підсистему маркетингової діяльності, аналогічну дворівневу облікову модель маркетингових витрат розглядає М. С. Пушкар, пропонує на рахунку 93 «Витрати на маркетинг і комерційну діяльність» виділити два субрахунки першого рівня: «Комерційні витрати» та «Витрати на маркетинг» з такою номенклатурою десяти субрахунків обліку маркетингових витрат другого рівня: заробітна плата апарату відділу маркетингу; відрахування на соціальне страхування; поштові, канцелярські, телефонні витрати; утримання приміщень, споруд, інвентарю; ремонт приміщень, споруд, інвентарю; витрати на рекламу; витрати, пов'язані з вивченням ринку та попиту; послуги сторонніх організацій; послуги на науково-дослідні роботи; інші витрати [17]. Я. В. Бахарева, також погоджуючись з доцільністю ведення обліку маркетингових витрат на рахунку 93 «Витрати за збут», пропонує розширити номенклатуру статей маркетингових витрат в обліку:

окрім згаданих вище, ввести, наприклад, такі статті витрат маркетингового характеру, як: витрати на підтримку іміджу підприємства та «PR-заходи»; витрати на створення та обслуговування торговельних марок (які згідно з П(С)БО 8 не можуть бути віднесені на капітальні витрати по створенню торговельних марок); витрати, пов'язані з участю у виставково-ярмаркових заходах; витрати на підвищення кваліфікації маркетингового персоналу; витрати на прямий маркетинг (крім оплати праці задіяного персоналу); додаткові маркетингові витрати [2]. Для уможливлення групування інформації за напрямками маркетингової діяльності підприємства Н. Л. Правдюк пропонує до синтетичного рахунку 93 відкрити такі субрахунки: 93.1 «Витрати на реалізацію товарної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію товарної стратегії»); 93.2 «Витрати на реалізацію збутової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію збутової стратегії»); 93.3 «Витрати на реалізацію цінової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію цінової стратегії»); 93.4 «Витрати на реалізацію ринкової політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію ринкової стратегії»); 93.5 «Витрати на реалізацію комунікаційної політики» (аналітичний рахунок «Витрати на розробку та реалізацію комунікаційної стратегії») [15, с. 109].

Погоджуючись з представниками вітчизняної наукової спільноти стосовно доцільності обліку маркетингових витрат на рахунку 93, пропонуємо перейменувати його на «Маркетингово-збутові витрати» і вести облік таких витрат у розрізі субрахунків: 931 «Витрати на збут» та 932 «Маркетингові витрати». На субрахунку 932 «Маркетингові витрати» облік доцільно вести в розрізі субрахунків другого порядку й аналітичних рахунків відповідно до специфіки маркетингової діяльності торговельного підприємства. Фрагмент робочого плану рахунків торговельного підприємства з обліку маркетингових витрат наведено в *табл. 1*.

Інформацію з реєстрів обліку маркетингових витрат доцільно узагальнювати у «Зведений відомості обліку маркетингових витрат» за субрахунком 932 «Маркетингові витрати» (*табл. 2*). Використання запропонованих субрахунків та реєстрів обліку маркетингових витрат дозволить визначати причини виникнення відхилень фактичних витрат шляхом виявлення основних факторів, за рахунок яких виникають відхилення, і, своєю чергою, сприяє підвищенню ефективності та результативності маркетингової діяльності підприємств торгівлі, укріпленню їх ринкової позиції та зростанню конкурентоспроможності.

Матеріальні маркетингові витрати формують «фізичну» складову маркетингового потенціалу торговельного підприємства. До неї належать ресурси, результати використання яких забезпечує доходи підприємства в короткостроковому періоді. Вони прямо

Субрахунки другого порядку та аналітичні рахунки до субрахунку 932 «Маркетингові витрати»

Шифр	Назва субрахунку другого порядку	Аналітичні рахунки
932-1	Витрати на оплату праці співробітників відділу маркетингу	За видами робіт, що забезпечують роботу маркетингового відділу (основна з/пл.; оплата відряджень; оплата за дослідження ринку, конкурентів тощо)
932-2	Витрати на придбання запасів (товарів, продукції), які передаються безпосередньо покупцям або посередницьким організаціям безкоштовно для реалізації маркетингових заходів	За видами запасів (товарів, продукції)
932-3	Витрати на розробку і випуск рекламних виробів	За видами рекламних виробів (ілюстровані преїскуранти, каталоги, брошури, альбоми, проспекти, афіш, листівок, плакатів тощо)
932-4	Витрати на розробку та виготовлення фірмових рекламних виробів	За видами фірмових рекламних виробів (ескізи етикеток, зразки фірмових пакетів і упаковки)
932-5	Витрати на мерчандайзинг	За видами витрат (розміщення товарів у торговому залі; оформлення прилавків і вітрин, виставок-продажів, кімнат, де є зразки товарів (продукції) тощо)
932-6	Витрати на зовнішню рекламу	За видами витрат (на оформлення світлової, щитової, комп'ютерної, транспортної зовнішньої реклами тощо)
932-7	Витрати на рекламу в засобах масової інформації	За видами засобів масової інформації (на рекламу в пресі, на рекламу на телебаченні, на Інтернет-рекламу, на рекламу на радіо)
932-8	Витрати на голосові технології	За видами технологій (на роботи, блокчейн, аналіз великих даних, автовідповідачі для покупців тощо)
932-9	Витрати на виготовлення рекламної продукції	За видами продукції (на придбання, виготовлення, копіювання, дублювання рекламних кіно-, відео- і діафільмів)
932-10	Витрати на забезпечення роботи відділу маркетингу	За видами витрат (на утримання телефонного зв'язку, Інтернету, знос основних засобів, що задіяні в роботі маркетингового відділу тощо)
932-11	Витрати на проведення інших маркетингових заходів	За видами витрат

використовуються в збуті продукції та впливають на ефективність використання виробничих ресурсів. Проте, як було доведено, існують і такі витрати ресурсів на маркетингові заходи, які забезпечують доходи майбутніх періодів в довгостроковому періоді (більше 12 місяців) та формують маркетингові активи.

Нематеріальна складова маркетингових ресурсів відображає довгострокову сторону маркетингового потенціалу підприємства. Таку точку зору підтримують В. О. Іваненко та О. Р. Ковальчук, стверджуючи, що результати застосування та вдосконалення як людських ресурсів, так і розробок підприємства, спрямованих на підвищення реалізації продукції та своєчасного інформаційного забезпечення, будуть видимі в майбутніх періодах діяльності суб'єкта господарювання [8].

На необхідності визначення часових меж повернення інвестицій в маркетинг наполягає Соломянюк Н. М. [19, с. 56]. Науковець пояснює, що отримання доходів у короткостроковому періоді в основному забезпечується маркетинговими заходами, які передба-

чають пряме звернення до широкого кола споживачів або розраховані безпосередньо на прямий контакт. З іншого боку, маркетингові активи забезпечують доходи майбутніх періодів, які опосередковано впливають на поведінку споживача через певні канали комунікаційної політики або канали розподілу.

Методологічною основою визнання, обліку та розкриття у звітності інформації про маркетингові активи має стати П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи», згідно з яким, як і будь-який інший нематеріальний актив маркетингової природи, – це немонетарний актив, що не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством для використання протягом періоду більше, ніж один рік для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам. Разом із тим, вітчизняні підприємства торгівлі, крім національних положень, використовують Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Зведена відомість обліку маркетингових витрат

ТОВ «Фоззі-Фуд»
(найменування підприємства (установи, організації))

32294926

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

підпис керівника
«31» січня 2019 р.

Зведена відомість обліку маркетингових витрат № 125
за січень 2019 р.

Назва маркетингового заходу	Понесені витрати за статтями, тис грн											Разом за місяць	Разом з початку проведення заходу
	Оплата праці співробітників відділу маркетингу	Придбання запасів	Витрати на розробку і випуск рекламних виробів	Витрати на розробку і виготовлення фірмових рекламних виробів	Витрати на мерчандайзинг	Витрати на зовнішню рекламу	Витрати на рекламу в засобах масової інформації	Витрати на голосові технології	Витрати на виготовлення рекламної продукції	Витрати на забезпечення роботи відділу маркетингу	Витрати на проведення інших маркетингових заходів		
Акція: Збери фішки, отримай керамічний посуд «Марко Черветті»	100,0	230,0	154,0	-	-	67,0	123,0	-	76,0	32,0	65,0	847,0	1976,0
.....
Усього:													

Дата складання відомості «30» січня 2019 р.
Головний бухгалтер (бухгалтер) _____
Виконавець _____

Деякі нематеріальні активи можуть міститися в/на фізичній субстанції, такі як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Визначаючи, згідно з яким стандартом слід розглядати актив, що об'єднує нематеріальні та матеріальні елементи (тобто, згідно з МСБО 16 «Основні засоби», чи як нематеріальний актив згідно з цим Стандартом), суб'єкт господарювання застосовує судження, щоби оцінити, який елемент є суттєвішим. Якщо програмне забезпечення не є невіддільною частиною пов'язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив [9]. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» декларує, що покупець визнає ідентифіковані придбані нематеріальні активи, такі як торгова

марка, патент або відносини з клієнтом, що їх об'єкт придбання не визнавав активами у своїй фінансовій звітності тому, що він створив їх власними силами та відносив пов'язані з ними видатки на витрати [10]. Згідно з МСФЗ нематеріальні активи класифікуються за такими ознаками:

- ✦ пов'язані з клієнтами: списки клієнтів і клієнтських контрактів;
- ✦ пов'язані з технологіями: технології, патенти, програмне забезпечення, бази даних, ноу-хау;
- ✦ пов'язані з контрактами: ліцензії, роялті, ліцензійні договори й договори франчайзингу, права на користування ресурсами (водними, мінеральними, повітряними тощо), трудові договори;

- ✦ *пов'язані з мистецтвом*: літературні, художні та музичні твори, відео- й аудіовізуальні матеріали;
- ✦ *пов'язані з маркетингом*: права на знаки для товарів і послуг, угоди про відмову від конкуренції;
- ✦ *неідентифіковані НМА*: умовна вартість ділових зв'язків, репутація, імідж компанії, стосунки з постачальниками, персоналом, конкурентами [10]. Тобто, згідно з міжнародним законодавством, підприємства можуть обліковувати та розкривати у фінансовій звітності окремі види маркетингових активів у складі нематеріальних активів підприємства.

Таку думку розділяє низка вітчизняних і зарубіжних учених. Так, П. Дойль визначає чотири види маркетингових активів: «Маркетингові переваги базуються на відповідних активах фірми: її знанні ринку, її торгові марки, лояльності її споживачів і стратегічні відносини з партнерами по каналах розподілу. Все це ми називаємо маркетинговими джерелами вартості компанії» [6]. Американські дослідники Р. Шривастава і Д. Дж. Райбстайн виділяють три стратегічних активи маркетингової природи: бренди, споживачі, відносини в каналах [5].

Особливу увагу слід приділити визнанню маркетингових активів, виготовлених власними силами торговельного підприємства. Так, на думку Х. Скоп, нематеріальний актив, що виникає в результаті розробки або проведення етапу розробки за внутрішнім проектом, слід визнавати як нематеріальний актив, створений власними силами, тільки в тому разі, якщо підприємство може продемонструвати відповідність усім зазначеним нижче умовам: 1) технічна здійсненність робіт з приведення НМА в стан, який необхідний для його використання або продажу; 2) намір підприємства завершити створення НМА та використовувати або продати його; 3) здатність підприємства використовувати або продати НМА; 4) ідентифікація шляхів отримання ймовірних майбутніх економічних вигід від використання НМА; 5) наявність адекватних технічних, фінансових чи інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу НМА; 6) здатність підприємства достовірно оцінити витрати, що відносяться на НМА в ході його розробки [18, с. 17]. Таким чином, саме наведені умови стануть основою визнання та організації обліку таких маркетингових активів.

На нашу думку, облік маркетингових активів доцільно вести згідно з розробленою автором класифікацією за такими групами: права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг); комерційні (фірмові) найменування; комп'ютерні програми (CRM systems); копії даних (клієнтська БД, БД ринків, БД конкурентів, БД постачальників); авторське право (рекламна продукція на телебаченні, в мережі, радіо); право на провадження діяльності; використання

економічних та інших привілеїв. Для організації обліку маркетингових активів пропонуємо використовувати вільний субрахунок 128 «Маркетингові активи». Фрагмент робочого плану рахунків торговельного підприємства з обліку маркетингових активів наведено в *табл. 3*.

Для систематизації інформації про маркетинговий актив у цілях управління ним, а також для його подальшого розкриття у звітності підприємства пропонуємо торговельним підприємствам заповнювати документ за формою, передбаченою для обліку ідентифікаційних об'єктів основних засобів. Схему формування фінансового результату від реалізації продукції (товарів, послуг) торговельного підприємства з використанням запропонованого субрахунку 932 «Маркетингові витрати» та з урахуванням операцій з формування первісної вартості створеного (придбаного) маркетингового активу наведено на *рис. 1*.

Розглядаючи питання відображення маркетингових витрат в обліку підприємства торгівлі, необхідно звернути увагу на їх податкову інтерпретацію, оскільки саме маркетингові витрати сьогодні стають об'єктом розроблених суб'єктами підприємницької діяльності схем ухилення від оподаткування. Тому, перевіряючи трансакції підприємства на предмет відповідності вимогам податкового законодавства, працівники контролюючих органів перш за все перевіряють реальність операції, внаслідок якої виникли маркетингові послуги, та їх зв'язок із господарською діяльністю. Якщо такий факт не було доведено, то діяльність, що призвела до виникнення витрат, є фіктивною.

Фіктивну діяльність найчастіше застосовують у схемах ухилення від сплати податків, які мали б бути сплаченими до бюджету. Однією із таких схем є отримання нереальних маркетингових послуг від фіктивної фірми, яка зареєстрована згідно з вимогами чинного законодавства, проте реальних операцій не здійснює. Фактично вона займається оформленням нікчемних правочинів за допомогою первинних документів [3, с. 994].

Для надання юридичної сили та доказовості первинні документи повинні бути складені відповідно до вимог чинного законодавства зокрема нормам Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Крім того, аналіз практичної діяльності торговельних підприємств доводить, що при перевірці звертається увага і на наявність у підприємства та контрагента можливості надавати маркетингові послуги. Контролюючі органи перевіряють матеріально-технічні ресурси та кадровий потенціал підприємства контрагента. З іншого боку, довести відсутність ознак фіктивності операції буде складно, якщо у торговельного підприємства були можливості здійснити маркетинговий захід або дослідження власними силами без залучення сторонньої організації.

Субрахунки другого порядку та аналітичні рахунки до субрахунку 128 «Маркетингові активи»

Шифр	Назва субрахунку другого порядку	Аналітичні рахунки
128-1	Права на об'єкти компіляції даних	За базами даних (клієнтська БД, БД ринків, БД конкурентів, БД постачальників)
128-2	Права користування комп'ютерними маркетинговими програмами (CRM systems)	За видами комп'ютерних маркетингових програм (CRM systems)
128-3	Авторські та суміжні з ними права на медіа-маркетингову продукцію	За видами медіа-маркетингової продукції (рекламна продукція на телебаченні, в мережі, радіо)
128-4	Авторські та суміжні з ними права на іншу маркетингову продукцію	За видами маркетингової продукції (кіно-, відео- та діафільми)
128-5	Права на фірмові торговельні марки, які використовуються в маркетингових заходах	За видами фірмових торговельних марок (знаки для товарів і послуг, комерційні (фірмові) найменування, ескізи етикеток, фірмових пакетів)
128-6	Права на провадження діяльності	За видами франшиз
128-7	Права використання економічних та інших привілеїв	За видами ліцензій

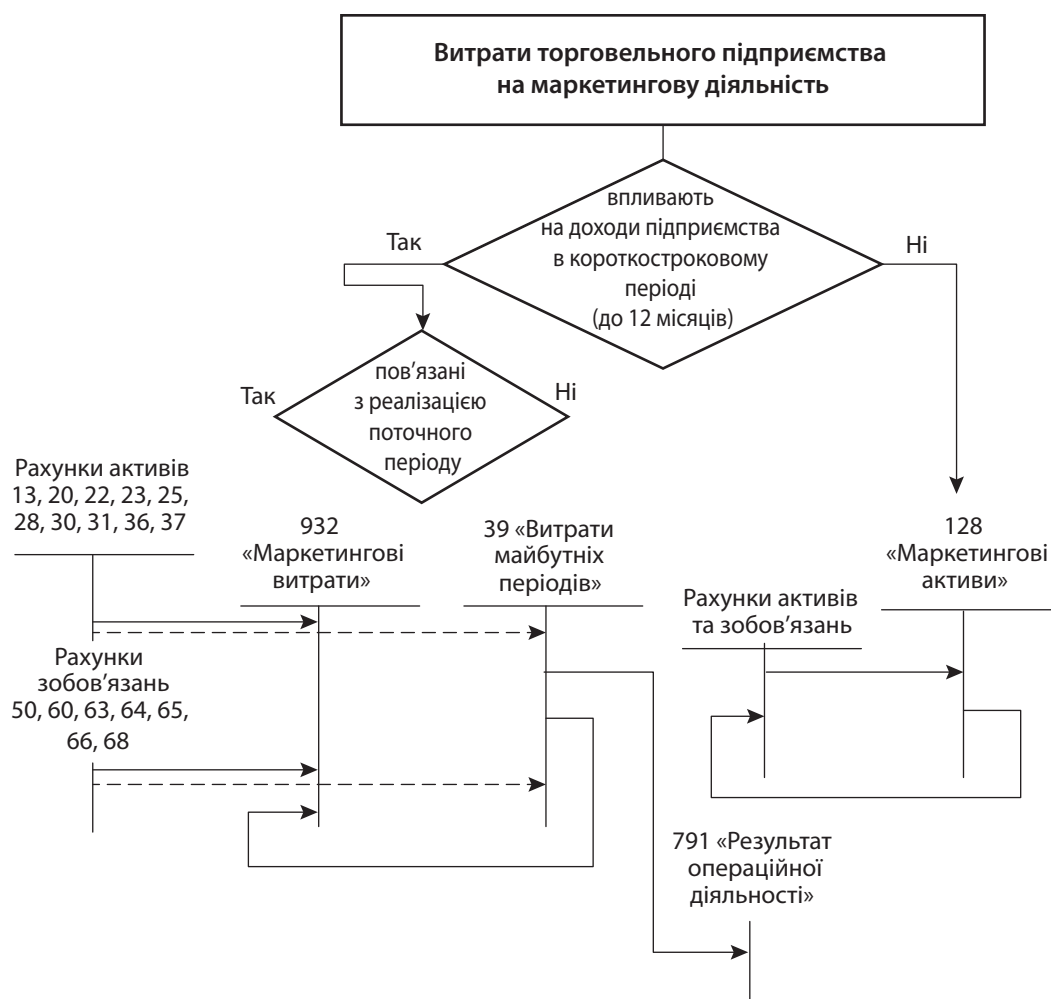


Рис. 1. Алгоритм облікової інтерпретації формування фінансового результату від реалізації продукції (товарів, послуг) торговельного підприємства

ВИСНОВКИ

Підґрунтям для розробки й оптимізації управлінських рішень щодо маркетингових витрат та їх ефективності є відповідним чином оброблена та на-

дана управлінській ланці інформація. Релевантність та своєчасність цієї інформації забезпечується обліковою системою торговельного підприємства. Викладені пропозиції з удосконалення методики від-

ображення маркетингових витрат в обліку підприємства торгівлі забезпечать покращення облікового супроводу процесу прийняття управлінських рішень з оптимізації витрат на маркетингову діяльність. У подальших дослідженнях з даного напрямку буде приділено увагу питанням оптимізації первинного документування маркетингових витрат в інформаційній системі торговельного підприємства, обґрунтуванню їх доцільності та зв'язку з господарською діяльністю, а також аналізу ефективності маркетингових проєктів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Банасько Т. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Економіка і менеджмент»*. 2015. № 12. С. 239–242. URL: <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/12-2015/55.pdf>
2. Бахарєва Я. В. Проблеми інформаційного забезпечення аналізу маркетингових витрат. *Облік і фінанси АПК*. 2007. № 11/12. С. 66–71. URL: <http://magazine.faaaf.org.ua/problemi-informaciynogo-zabezpechennya-analizu-marketingovih-vitrat.html>
3. Ворона О. М. Судова практика нікчемних правочин в Україні: маркетингові послуги у схемах ухилення від сплати податків. *Молодий вчений*. 2015. № 2. С. 994–998.
4. Гудзенко Н. М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 25 с.
5. Данько Т. П., Голубєв М. П. Менеджмент и маркетинг, ориентированный на стоимость : учебник. М. : ИНФРА-М, 2011. 416 с.
6. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость / пер. с англ. СПб. : Питер, 2001. 480 с.
7. Засадний Б. А., Башкін І. Е. Особливості та шляхи удосконалення обліку витрат на маркетингову діяльність. *Молодий вчений*. 2019. № 3. С. 428–431. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-3-67-92>
8. Іваненко В. О., Ковальчук О. Р. Оцінка маркетингового потенціалу підприємства: компаративний аналіз наукових підходів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економіка, управління та адміністрування»*. 2019. № 1. С. 72–82. DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2019-1\(87\)-72-82](https://doi.org/10.26642/jen-2019-1(87)-72-82)
9. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#n3
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_006
11. Назарова К., Мисюк В. Облік витрат на маркетингові комунікації підприємства. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2017. № 5. С. 129–140. URL: <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2017/05/12.pdf>
12. Пальчук О. В., Нечай Н. М. Облік маркетингових та збутових витрат. *Наукові праці Кіровоград держав-*

ного технічного університету. 2004. Вип. 5. Ч. II. С. 378–387.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
15. Правдюк Н. Л. Облікове забезпечення управління маркетинговою стратегією підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 2. С. 100–115.
16. Протопопенко Г. О. Витрати на маркетинг і збут: проблеми розмежування та обліку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2005. Вип. 7. Ч. 1. С. 409–413. URL: <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/3329/1/66.pdf>
17. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 334 с.
18. Скоп Х. Бухгалтерський облік нематеріальних активів: визнання та оцінка. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 8. С. 10–19.
19. Соломянюк Н. М. Концептуальні принципи формування витрат на маркетинг. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. Вип. 5. Ч. 3. С. 53–56. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_05/155.pdf

Науковий керівник – Чміль Г. Л., кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри маркетингу і комерційної діяльності Харківського державного університету харчування та торгівлі

REFERENCES

- Bakharieva, Ya. V. "Problemy informatsiynoho zabezpechennia analizu marketynhovykh vytrat" [Problems of Information Support of the Analysis of Marketing Expenses]. *Oblik i finansy APK*. 2007. <http://magazine.faaaf.org.ua/problemi-informaciynogo-zabezpechennya-analizu-marketingovih-vitrat.html>
- Banasko, T. M. "Problemni pytannia bukhgalterskoho obliku marketynhovykh vytrat" [Problematic Issues of Accounting Marketing Costs]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu. Seriiia «Ekononika i menedzhment»*. 2015. <http://www.vestnik-econom.mgu.od.ua/journal/2015/12-2015/55.pdf>
- Danko, T. P., and Golubev, M. P. *Menedzhment i marketing, oriientirovanny na stoimost* [Cost-oriented Management and Marketing]. Moscow: INFRA-M, 2011.
- Doyle, P. *Marketing, oriientirovanny na stoimost* [Value-Based Marketing]. St. Petersburg: Piter, 2001.
- Hudzenko, N. M. "Oblik i kontrol zbutu v operatsiinii diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv" [Accounting and Sales Control in the Operating Activities of Agricultural Enterprises]: *avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.06.04*, 2006.
- Ivanenko, V. O., and Kovalchuk, O. R. "Otsinka marketynhovooho potentsialu pidpriemstva: komparatyvnyi analiz naukovykh pidkhodiv" [Assessment of Market-

- ing Potential of the Enterprise: a Comparative Analysis of Scientific Approaches]. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Seriiia «Ekonomika, upravlinnia ta administruvannia»*, no. 1 (2019): 72-82.
DOI: [https://doi.org/10.26642/jen-2019-1\(87\)-72-82](https://doi.org/10.26642/jen-2019-1(87)-72-82)
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
- [Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
- [Legal Act of Ukraine]. http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_006
- [Legal Act of Ukraine]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#n3
- Nazarova, K., and Mysiuk, V. "Oblik vytrat na marketynhovi komunikatsii pidpriemstva" [Accounting of marketing communications expenses]. *Visnyk Kyivskoho natsionalnoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu*. 2017. <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2017/05/12.pdf>
- Palchuk, O. V., and Nechai, N. M. "Oblik marketynhovykh ta zbutovykh vytrat" [Accounting for Marketing and Sales Costs]. *Naukovi pratsi Kirovohrad derzhavnoho tekhnichnoho universytetu*, vol. II, no. 5 (2004): 378-387.
- Pravdiuk, N. L. "Oblikove zabezpechennia upravlinnia marketynhovoio strategii pidpriemstva" [Accounting Management of Marketing Strategy of the Enterprise]. *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, no. 2 (2019): 100-115.
- Protopopenko, H. O. "Vytraty na marketynh i zbut: problemy rozmezhuvannia ta obliku" [Marketing and Marketing Costs: Problems of Differentiation and Accounting]. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*. 2005. <http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/3329/1/66.pdf>
- Pushkar, M. S. *Kreatyvnyi oblik (stvorennia informatsii dlia menedzheriv)* [Creative Accounting (Creating Information for Managers)]. Ternopil: Kart-blansh, 2006.
- Skop, Kh. "Bukhhalterskyi oblik nematerialnykh aktyviv: vyznannia ta otsinka" [Accounting for Intangible Assets: Recognition and Measurement]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 8 (2013): 10-19.
- Solomianiuk, N. M. "Kontseptualni pryntsyipy formuvannia vytrat na marketynh" [Conceptual Principles of Forming the Expenses on Marketing]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriiia «Ekonomichni nauky»*. 2014. http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_05/155.pdf
- Vorona, O. M. "Sudova praktyka nikchemnykh pravochyn v Ukraini: marketynhovi posluhy u skhemakh ukhylennia vid splaty podatkov" [Court Practice Negligible Transactions in Ukraine: Marketing Services in the Schema of Tax]. *Molodyi vchenyi*, no. 2 (2015): 994-998.
- Zasadnyi, B. A., and Bashkin, I. E. "Osoblyvosti ta shliakhy udoskonalennia obliku vytrat na marketynhovu diialnist" [Features and Ways for Improving Accounting of Costs for Marketing Activities]. *Molodyi vchenyi*, no. 3 (2019): 428-431.
DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-3-67-92>