

## Витрати на маркетинг і збут: проблеми розмежування та обліку

В статті розглянуто сутність понять маркетингу і збуту, розкрито їх взаємозв'язок та відмінності. Також дані рекомендації стосовно уточнення статей витрат на збут та витрат на маркетинг і удосконалення аналітичного обліку цих витрат.

**управління, маркетинг, збут, витрати, філософія маркетингу, філософія збуту, організація бухгалтерського обліку, статті аналітичного обліку, реєстри обліку.**

Проблема у загальному вигляді полягає в тому, що в бухгалтерському обліку відсутнє чітке розмежування витрат на збут та витрат на маркетинг, що обумовлене невірним розумінням самих цих процесів. Це викликає труднощі та ускладнює організацію обліку витрат на збут та витрат на маркетинг, раціональне вирішення проблеми удосконалення обліку цих витрат та уточнення їх аналітичних статей.

Метою даної статті є аналіз сутності понять „маркетинг” та „збут” і, в залежності від отриманого результату, уточнення статей аналітичного обліку витрат на маркетинг та витрат на збут, а також надання рекомендацій щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку цих витрат підприємства.

Проблема обліку витрат підприємства завжди викликала величезну зацікавленість серед науковців в сфері бухгалтерського обліку, зокрема цими питаннями займалися та досліджували витрати підприємства Бородкін А.О., Валуєв Б.І., Сопко В.В., Голов С.Ф. та багато інших. Але слід зазначити, що серед інших витрат саме маркетингові витрати є недостатньо та неповно дослідженими в економічній літературі. Обліком витрат підприємства, а саме маркетингових витрат, поцікавилися фахівці з маркетингу. Так, Окландер М.А. та Семенова К.Д. [1, с.30-33] досліджували проблеми удосконалення бухгалтерської та статистичної звітності, шляхом виділення в ній маркетингових витрат в окрему статтю. Ми з цим повністю згодні, оскільки таке відокремлення дасть змогу кожному підприємству проводити аналіз таких витрат та визначати їх вплив на основні показники діяльності. Але можна доповнити це наступним: для того, щоб виділити у звітності маркетингові витрати, у бухгалтерії потрібно накопичувати інформацію про такі витрати в спеціальних реєстрах обліку. Для цього обліковому персоналу потрібно чітко розмежувати витрати на маркетинг та витрати на збут, але, як показує практика, між ними часто не знаходять різниці.

Також Окландер М.А. та Семенова К.Д. запропонували використання індексного та регресійно-кореляційного методів для визначення та аналізу впливу маркетингових витрат на зміну обсягів реалізації продукції та суму додатково одержаного прибутку. Але ми вважаємо, що запропоновані методи регресії та кореляції дають можливість розраховувати науково обґрунтовані прогностичні показники у рамках окремої галузі виробництва, для економіки регіону чи економіки країни у цілому, та є досить трудомістким і неефективним для окремо взятого підприємства або невеликої фірми.

Термін „маркетинг” з'явився в економічній американській літературі наприкінці ХІХ – початку ХХ століть і означав ринкову діяльність (в перекладі з англ. „market,

marketing” – ринок, ринкова діяльність). Тоді маркетинг ототожнювали зі збутом товарів, ринок яких був недостатньо насичений і всі маркетингові заходи обмежувалися здебільш діяльністю у сфері розподілу товарів, тобто збуту. У міру насичення ринку підприємства були змушені значно розширити сферу ринкової діяльності, у зв’язку з чим сутність маркетингу змінилася, а географічні кордони значно розширилися за межі Америки.

Поява маркетингу як певної системи господарювання, метода вирішення виробничо-ринкових проблем – це ні що інше, як зворотна реакція (відповідь) господарської одиниці на такі процеси в світі, як ускладнення проблеми виробництва та реалізації (збуту) продукції, товарів внаслідок стрімкого розширення їх асортименту, швидкого оновлення, небувалого раніше зростання виробничих потужностей, частих зрушень в характері та структурі ринкового попиту, його кон’юнктурних коливань, все більшого загострення конкуренції на світовому ринку.

Маркетинг – явище складне, багатопланове та динамічне. Цим пояснюється той факт, що в одному універсальному визначенні неможливо дати повну, адекватну характеристику його суті, принципів та функцій. Нині висунуто біля двох тисяч визначень, кожне з яких розглядає ту чи іншу сторону маркетингу або робить спробу його комплексній характеристиці. Американська асоціація маркетингу (ААМ) вважає, що „маркетинг – це процес планування та управління розробкою виробів та послуг, цінової політики, просуванням товарів до покупців та збутом, щоб досягнути таким чином різноманіття благ приводило до задоволення потреб як окремих осіб, так і організацій”.

Ф.Котлер дає наступне визначення маркетингу: „маркетинг – це соціальний та управлінський процес, спрямований на задоволення потреб та бажань як індивідів, так і груп, шляхом створення пропонування та обміну наділених цінністю товарів”[2, с.19]

Одну з важливих сторін маркетингу – направленість на перспективу – розкриває таке визначення: „маркетинг – це процес, який містить прогнозування потреб потенційних покупців та в задоволенні цих потреб шляхом пропозиції відповідних товарів – виробів, технологій, послуг тощо., [3, с.9]

Зав’ялов П.С. та Демидов В.Є. вважають, що маркетинг – це такий вид ринкової діяльності, при якому виробник використовує системний підхід та програмно-цільовий метод вирішення господарських проблем, а ринок, його вимоги та характер реакції є критеріями ефективності діяльності [3, с.9 – 11].

Розвиток теорії маркетингу, безумовно, випереджав практику. Структури фірм у своїй еволюції пройшли три етапи:

- орієнтація на виробництво;
- орієнтація на збут;
- орієнтація на маркетинг.

В організаційній структурі фірм, зорієнтованих на збут, значно розширені функції управляючих з питань збуту, об’єктом головної уваги яких стає існуючий товар фірми. Такі підприємства забезпечують собі прибуток за рахунок зростання продажу продукції, активізації комерційних зусиль, заходів щодо стимулювання (реклама, системи знижок, кредитів тощо). Вони керуються тим, що споживачі переважно не мають явного наміру придбати їх товари, і тому треба вживати активні заходи для збуту. Такий підхід щодо організації діяльності називають філософією збуту або концепцією інтенсифікації комерційних зусиль.

На практиці таку концепцію реалізують, нав’язуючи покупку споживачеві, причому продавець намагається за будь-яких умов підписати угоду та здійснити продаж, а задоволення споживача для нього є другорядною справою.

Філософія маркетингу скеровує діяльність фірми також на одержання прибутку, але головний, визначальний принцип при цьому є задоволення потреб споживачів з

прицілом не на негайну вигоду, а на тривалу перспективу з використанням більш ефективних та продуктивних ніж у конкурентів методів. Запроваджуючи цю концепцію, підприємства постійно проводять дослідження ринку, аналіз і контроль маркетингової діяльності.

Сутність філософії збуту та філософії маркетингу представлена в табл. 1.

Таблиця 1 – Сутність філософії збуту та філософії маркетингу.

Показники	Філософія збуту	Філософія маркетингу
Об'єкт уваги	Товар (виробництво)	Нагальні потреби споживачів
Засіб досягнення мети	Комерційні зусилля та заходи щодо стимулювання і збуту	Комплексні зусилля маркетингу
Кінцева мета	Одержання прибутку за рахунок зростання обсягу реалізації товару	Одержання прибутку за рахунок задоволення споживачів

Як бачимо, стосовно різних напрямлень зазначені вище концепції різні. Якщо основним об'єктом уваги в першій концепції є товар підприємства, який активно нав'язують споживачеві, то в концепції маркетингу така увага приділяється потребам цільової групи споживачів. А прибуток підприємство отримує завдяки досягненню і підтримці споживчої задоволеності. Філософія маркетингу являє собою сучасну концепцію підприємницької діяльності, найбільш досконалішу порівняно із іншою.

Успішний маркетинг забезпечує наявність потрібного продукту в потрібному місці в потрібний час та інформацією про нього споживача.

Більшість помилково ототожнюють маркетинг зі збутом та стимулюванням. При цьому дивуються, що найбільш важливим елементом маркетингу є зовсім не збут. Як підкреслює відомий американський вчений-маркетолог Філіп Котлер, збут – це лише вершина маркетингового айсбергу. Він лише одна з багатьох функцій маркетингу, причому нерідко не сама суттєва [2].

Мета збуту, продаж міститься в тому, щоб впевнити покупця придбати запропонований товар. Але це тільки одна із сторін маркетингу. Якщо підприємство ретельно попрацювало над такими функціями маркетингу., як виявлення споживчих потреб, розробка цільових товарів та встановлення на них відповідної ціни, налагодження системи їх розподілу, ефективного стимулювання, то такі товари напевно будуть реалізовані. Крупний американський вчений з проблем управління П. Друкер у цьому зв'язку писав: „Мета маркетингу – зробити зусилля по збуту не потрібними. Його мета – так добре пізнати та зрозуміти клієнта, що товар і послуга будуть точно підходити останньому та продавати самі себе”[5,с.64-65].

Сказане зовсім не означає, що зусилля по збуту та його стимулюванню втрачають свого значення. Вони лише стають складовою частиною більш широкого набору маркетингових засобів – „комплексу маркетингу”, які необхідно тісно ув'язувати один з одним, щоб досягти максимального цілеспрямованого впливу на ринок та використання його можливостей.

Проаналізувавши сутність маркетингу та збуту, можна цілком стверджувати, що поняття „маркетинг” та „збут” – це не одне й те ж, це нетотожні поняття. Маркетинг містить у собі збут, як одну з своїх складових сторін, функцій. Маркетинг набагато ширше та складніше поняття, чим збут, це певна система, яка дозволяє вирішувати ринкові проблеми найбільш раціональним шляхом. Але розкриття цього шляху не є метою даної статті, і автор залишає ці питання на обговорення фахівцям з питань теорії та практики маркетингу.

Зараз в великих компаніях функції маркетингу та збуту повністю розділені, цими процесами керують різні служби, відділи та директори. В деяких організаціях збут розглядається як локальна функціональна область, а маркетингом окремо займається головний офіс або фахівці з маркетингу. Але так не повинно бути, оскільки між цими сферами повинен бути постійний зв'язок, вони повинні мати спільні цілі, інакше це негативно вплине на планування маркетингової діяльності, її заходах та діяльності підприємства в цілому.

Якщо поглянути на проблему розмежування маркетингу та збуту з точки зору бухгалтерського обліку, то можна стверджувати наступне.

Згідно п.19 ПСБО 16 „Витрати”[8] до складу витрат на збут відносять витрати, які пов'язані із реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- витрати на оплату праці та комісійні торговельним та робітникам збуту;
- витрати на утримання основних засобів та інших необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, освітлення тощо);
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на транспортування, страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані із транспортуванням продукції згідно умовам договору постачання;
- інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Звертаючи увагу на останній компонент витрат на збут напрошується висновок стосовно того, що саме маркетинг є складовою збуту, а не навпаки, як було досліджено вище.

Таким чином, ми прийшли до певного протиріччя: маркетинг – це частина збуту та одночасно збут – це частина маркетингу. Вважаємо вірним твердження саме друге, оскільки з точки зору економіки, науки управління воно безперечно обґрунтоване та суспільно доведене. А включення витрат на маркетинг до складу витрат на збут є не що інше, як недолік, не доопрацювання національних ПСБО. Однак при веденні бухгалтерського обліку підприємства України повинні дотримуватися ПСБО, тому пропонуємо підприємствам України наступні заходи щодо удосконалення обліку витрат на маркетинг та витрат на збут:

1. Доповнювати Наказ про облікову політику підприємства пунктом стосовно переліку статей витрат на маркетинг, до складу яких ми пропонуємо віднести і витрати на збут. Це дозволить обліковим працівникам уникнути помилки при віднесенні певних витрат до їх складу. Так, на нашу думку, до складу витрат на маркетинг можна віднести наступні статті:

- витрати на маркетингові дослідження (при чому слід зазначити, що ці дослідження проводяться не тільки при реалізації продукції, а й на стадії підготовки виробництва та самого його процесу);
- витрати на рекламу продукції (товарів, робіт, послуг);
- витрати на розробку нових товарів;
- витрати на стимулювання збуту (наприклад, витрати на організацію преміального продажу, розповсюдження зразків товару);
- витрати на гарантійний ремонт та гарантійний сервіс (пропонуємо виключити ці витрати зі складу витрат на збут, оскільки сервісне обслуговування є складовою маркетингової діяльності);
- витрати на збут.

2. Правильно організувати синтетичний облік витрат на маркетинг, шляхом уточнення витрат, які мають відноситися в дебет рахунку 93 „Витрати на збут” та дебет інших рахунків витрат підприємства. Це має певне значення, оскільки, наприклад, витрати на розробку нових видів продукції до початку її виробництва або деякі отримані рекламні послуги не можуть бути віднесені на рахунок 93 „Витрати на збут”, оскільки відносяться до витрат майбутнього періоду та повинні ураховуватися на однойменному рахунку 39.

3. Організувати бухгалтерський облік витрат таким чином, щоб було можливим розмежувати витрати на збут та витрати на маркетинг. Для цього рекомендуємо використовувати певний регістр аналітичного обліку цих витрат, який дозволить уникнути їх змішання. Такий регістр може мати структуру у вигляді шахової відомості, по горизонталі якій розміщуються витрати по економічним елементам (кредит рахунків 20, 22, 66, 65, 13, 63 та ін.), а по вертикалі – запропоновані вище статті витрат на маркетинг, у тому числі і витрати на збут. Також додатково можна згрупувати ці статті залежно від того, в дебет яких рахунків вони мають бути віднесені (93, 39, 941, 92 тощо).

Таким чином, розглянувши основні питання, можна зробити наступні загальні висновки.

1. Шляхом аналізу понять „маркетинг” і „збут” була з’ясована їх сутність та визначено, що маркетинг і збут – це поняття нетотожні. Маркетинг містить у собі збут як одну з своїх складових сторін та є набагато ширше, складніше поняття, чим збут, це певна система, яка дозволяє вирішувати ринкові проблеми найбільш раціональним шляхом.

2. Було рекомендовано відокремлювати в обліку витрати на маркетинг і витрати на збут шляхом уточнення статей аналітичного обліку цих витрат в окремо розроблених регістрах з урахуванням специфіки підприємства. Це допоможе уникнути труднощі та ускладнення при організації бухгалтерського обліку витрат підприємства.

3. Вважаємо необхідним доопрацювання національних ПСБО в частині уточнення витрат, які мають бути віднесені до складу витрат на збут.

## Список літератури.

1. Окландер М.А., Семенова К.Д. Проблеми обліку маркетингових витрат та звітності з них // Статистика України. – 2001. - № 2/13. – С.30 – 33
2. Котлер Ф. Основы маркетинга. – Новосибирск: Наука, 1992. – 736 с.
3. Завьялов П.С., Демидов В.Е. Формула успеха: маркетинг. – М.: Международные отношения, 1991. – 416 с.
4. Вествуд Д. Маркетинговый план. – СПб: Питер, 2001. – 256 с.
5. Peter F. Drucker “Management: Tasks, Responsibilities, Practices.” N. Y., “Harper & Row”, 1973, p. 64 – 65
6. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учёт затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности. – К.: Техника, 1998. – 122 с.
7. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учёт. – К.: Скарби, 1998. – 383с.
8. Положение (стандарт) бухгалтерского учёта 16 „Расходы”, утв. ПМФУ от 31.12.1999 № 318 // Всё о бухгалтерском учёте. – 2003. – №14

В статті розглянуто сутність понять маркетингу і збуту, розкрито їх взаємозв’язок та відмінності. Також дані рекомендації стосовно уточнення статей витрат на збут та витрат на маркетинг і удосконалення аналітичного обліку цих витрат.

The article contains primary issues of account and economic essence of marketing and sale, its interconnecting and distinction. Also it is recommended using an analytical ledger and rectifying expenditures on selling effort and marketing expenses for perfection of accounting.