

**ТЕРНОПІЛЬСЬКА АКАДЕМІЯ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

**Гавришко Наталія Василівна**

**УДК 657.4 : 338.585**

**ОБЛІК І АНАЛІЗ МАРКЕТИНГОВОЇ  
ТА ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ:  
УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ**  
(на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної  
промисловості України)

**Спеціальність 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит**

**Автореферат дисертації  
на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук**

**ТЕРНОПІЛЬ – 2001**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку в промисловості Тернопільської академії народного господарства Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:**

доктор економічних наук, професор  
**Пушкар Михайло Семенович**, Тернопільська академія  
народного господарства, завідувач кафедри бухгалтерського  
обліку в промисловості

**Офіційні опоненти:**

доктор економічних наук, професор  
**Сопко Василь Васильович**, Київський національний  
економічний університет, професор кафедри обліку та  
аудиту в промисловості

---

кандидат економічних наук, доцент  
**Лучко Михайло Романович**, Тернопільська академія  
народного господарства, завідувач кафедри бухгалтерського  
обліку і контролю в невиробничій сфері

**Провідна установа** –

Волинський державний університет ім. Лесі Українки  
Міністерства освіти і науки України, кафедра обліку і  
аудиту, м. Луцьк

Захист відбудеться “26” квітня 2001 року об 11 год. на засіданні спеціалізованої вченої ради Д.58.082.01 по захисту дисертацій на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук в Тернопільській академії народного господарства (46004, м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, ауд. 1300).

З дисертацією можна ознайомитись в бібліотеці Тернопільської академії народного господарства

Автореферат розісланий 24 березня 2001 р.

Вчений секретар спеціалізованої  
вченої ради, кандидат економічних  
наук, доцент

**З.В. Задорожний**

---

**ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ**

Інтеграція України в міжнародне економічне співтовариство стала інтенсивним поштовхом до впровадження принципів маркетингу в практику управління ринковою діяльністю підприємств.

Не зважаючи на те, що сьогодні існує значна кількість загальнонаукових розробок з проблем маркетингу як вітчизняних, так і зарубіжних економістів, серед яких: Д.І. Баркан, Б. Берман, Г. Дж. Болт, А.В. Войчак, С.С. Гаркавенко, В.Г. Герасимчук, Є. Діхтль, Дж. Еванс, Ф. Котлер, Жан-Жак Ламбен, З.М. Мнушко, А.С. Немченко, А.М. Романов, Є.В. Савельєв, О.М. Ткаченко, В.Є. Хруцький, Д.А. Штефаніч, трактування маркетингової діяльності залишається неоднозначним. Більшість вітчизняних товаровиробників розглядають маркетинг у його вузькому класичному трактуванні – як метод раціональної організації збуту. Отже, важливе теоретичне і практичне значення має

систематизація визначень економічних понять “маркетинг” і “збут”, з’ясування основних їх відмінностей, які в науковій літературі, на наш погляд, розглянуті недостатньо.

**Актуальність теми.** Оскільки підприємство як економічна система перебуває під постійним впливом як ендогенних (пов’язаних з його господарською діяльністю), так і екзогенних (демографічних, технологічних, економічних, політико-правових, соціально-культурних) факторів, то керівництву хіміко-фармацевтичних підприємств, що намагаються ефективно функціонувати в умовах ринку, необхідно постійно володіти інформацією про стан як внутрішнього, так і основні характеристики зовнішнього середовища – рівень і динаміку захворюваності населення, попит на лікарські засоби, цінову політику конкурентів, наукові досягнення в галузі медицини, загальноекономічні тенденції. Звідси, необхідність у налагодженні належного інформаційного забезпечення – створення маркетингової інформаційної системи, провідною ланкою якої на підприємстві є підсистема бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік за умови функціонування суб’єктів господарювання на засадах маркетингу повинен надавати керівництву інформацію не тільки про фінансово-майновий стан підприємства та правильність нарахування і своєчасність сплати податків, а й дані, необхідні для управління маркетинговою діяльністю: обсяги збуту і рентабельність медикаментів у розрізі ринків збуту, каналів розподілу; величину постійних і змінних витрат (для визначення беззбиткового продажу продукції); заборгованість за реалізовану продукцію за групами клієнтів і термінами погашення; напрямки витрачання коштів, виділених на маркетингову діяльність. Відповідно до Плану рахунків, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, облік витрат і доходів промислові підприємства повинні вести у розрізі видів діяльності: звичайної (операційної, фінансової, інвестиційної) та надзвичайної. Це дає змогу прямо пов’язати отримані фінансові результати від різних видів діяльності з відповідними витратами. Вважаємо, що, виходячи з принципу відповідності, доцільно було б організувати в системі управлінського обліку відокремлений облік таких видів операційної діяльності як маркетингова і збутова. Проте, на жаль, в умовах реформування в Україні бухгалтерського обліку управлінській його орієнтації надають незначну увагу. Тому звернення вітчизняних господарників до використання ринкових механізмів управління на мікрорівні, зокрема, організація маркетингової діяльності, залишається поза увагою бухгалтерів.

Деякі аспекти обліку і аналізу маркетингової діяльності розглядають у своїх працях українські та російські науковці-дослідники: М.І. Баканов, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, І.П. Житна, З.В. Задорожний, Т.П. Карпова, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, Б.М. Литвин, М.Р. Лучко, Є.В. Мних, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, В.І. Ткач, М.В. Ткач, Д.У. Ураков, І.Д. Фаріон, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан.

Розробка методик обліку і аналізу маркетингових витрат, основних напрямків їх автоматизації є актуальною як для фармацевтичних підприємств, так і для інших суб’єктів господарювання.

Докорінної перебудови відповідно до Положень бухгалтерського обліку потребує процедура обліку збутової діяльності. Для відображення операцій, пов’язаних із збутом продукції, з одного боку, необхідно використовувати принципи відповідності та нарахування, згідно з якими доходи і витрати показують у момент їх виникнення, а з іншого – принцип обачності, який запобігає заниженню оцінки зобов’язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів. Обґрунтування та відображення в обліковій політиці підприємства потребують методи оцінки готової продукції та резерву сумнівної заборгованості. У системі управлінського обліку процесу збуту доцільним є формування даних про обсяги збуту за сегментами ринку, можливості беззбиткового продажу продукції, комерційну заборгованість за групами клієнтів, про витрати на збут у розрізі центрів витрат.

Недостатнє вивчення зазначених проблем, розв’язання яких має важливе практичне і теоретичне значення, визначило тему наукового дослідження і обумовило її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами.** Дослідження проводилося за держбюджетною темою “Дослідження та розробка концептуальних основ формування національної системи бухгалтерського обліку в Україні” (№ держаної реєстрації 0199U001045), затвердженою у Тернопільській академії народного господарства 1 січня 1999 року. Зокрема, автор є виконавцем підрозділу “Особливості управлінського обліку та межі його застосування” даної теми.

**Мета і задачі дослідження.** Метою дисертаційного дослідження стала розробка системи збору, реєстрації, передачі та аналізу інформації про маркетингову та збутову діяльність, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо маркетингової тактики і стратегії. Для досягнення поставленої мети вирішувалися такі завдання:

- ь з'ясувати суть розбіжностей між економічними поняттями “маркетинг” і “збут”;
- ь обґрунтувати необхідність ведення обліку витрат за функціональними сферами основної діяльності, відокремленого обліку маркетингової і збутової діяльності;
- ь визначити місце маркетингових і збутових витрат в загальній класифікації витрат виробництва, запропонувати класифікацію маркетингових витрат за функціональними групами і аналітичними статтями та вдосконалити класифікацію збутових витрат;
- ь виробити рекомендації щодо здійснення аналітичного обліку витрат на маркетинг і збут в розрізі центрів відповідальності, сегментів діяльності;
- ь запропонувати форми внутрішньої звітності із збутової діяльності;
- ь розробити реєстри обліку маркетингових витрат;
- ь обґрунтувати доцільність застосування маржинального аналізу та розвинутого “директ-костингу” в системі управлінського обліку збутової діяльності;
- ь внести рекомендації щодо вдосконалення методики проведення аналізу маркетингової та збутової діяльності.

*Об'єкт дослідження* – маркетингова і збутова діяльність хіміко-фармацевтичних підприємств. *Предметом дослідження* є процес формування економічних показників, пов'язаних з маркетинговою та збутовою діяльністю, в системі бухгалтерського обліку.

*Методи дослідження.* У дисертації використані наступні методи дослідження: *діалектичного пізнання* – для вивчення розвитку концепцій менеджменту та маркетингу в ХХ–у сторіччі; *порівняльного аналізу* – для з'ясування суті економічних понять “маркетинг” і “збут”; *дедукції* – для з'ясування місця маркетингових витрат в загальній класифікації витрат виробництва, для обґрунтування доцільності обліку маркетингових і збутових витрат, формування показників збуту в розрізі зовнішніх сегментів діяльності; *групування* – з метою проведення класифікації маркетингових і збутових витрат, здійснення їх аналізу, а також аналізу запасів готової продукції; *економіко-математичні методи* – для аналізу маркетингових витрат, основних показників, пов'язаних із збутом; *моделювання* – для проведення маркетингового аналізу стратегії розвитку підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в постановці, теоретичному обґрунтуванні, практичному вирішенні комплексу питань щодо обліку й аналізу маркетингової та збутової діяльності. У науковому дослідженні отримала подальший розвиток концепція бухгалтерського обліку як інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерський облік автор вперше розглядає як підсистему маркетингової інформаційної системи.

У процесі дослідження одержано такі найсуттєвіші наукові результати:

Ш обґрунтовано на основі порівняльного аналізу правомірність розмежування економічних понять “маркетинг” і “збут”, оскільки маркетинг – це механізм управління господарською діяльністю підприємств, а збут – лише процес фізичного переміщення продукції від виробника до споживача; збутова діяльність спрямована на задоволення потреб споживачів, тоді як маркетингова – на формування і зміну попиту. Таке розмежування є важливим з точки зору управління, тому що дозволяє проводити відокремлений контроль виконання цілей і завдань, які

стоять перед цими функціональними сферами діяльності, аналізувати їх вплив на результати роботи підприємства;

Ш оскільки в діючій системі бухгалтерського обліку поняття маркетингових витрат відсутнє, зустрічаються лише згадування про окремі їх складові, то у науковому дослідженні запропоновано визначення маркетингових витрат, подана їх класифікацію на основі функціонального критерію;

Ш систематизовано і удосконалено групування витрат на збут за статтями витрат: 1) витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів; 2) витрати на пакування продукції; 3) витрати на транспортування; 4) витрати на управління збутовою діяльністю. Це розширить можливості контролю та аналізу витрат на збут, дасть змогу без особливих труднощів будувати оптимізаційні моделі розміру замовлення;

Ш розвинуто ідею ведення обліку витрат у розрізі центрів відповідальності та центрів виникнення витрат і запропоновано організувати облік витрат на маркетинг і збут за зовнішніми сегментами діяльності, що ґрунтується на використанні системи розвинутого “директ-костингу”;

Ш вперше визначено предмет і завдання аналізу маркетингової діяльності, з'ясовано основні відмінності між маркетинговим аналізом та аналізом маркетингової діяльності. Маркетинговий аналіз спрямований, по-перше, на дослідження зовнішніх змінних з метою пристосування до них; і, по-друге, на вивчення внутрішнього потенціалу підприємства та реакції фірми на зміни навколишнього середовища. Аналіз маркетингової діяльності вивчає управлінські процеси, пов'язані з маркетингом та факторів зміни узагальнюючих показників маркетингової програми, а також аналіз причин відхилень фактичних маркетингових витрат від планових.

**Практичне значення одержаних результатів.** У ході наукового дослідження вироблено рекомендації щодо методики обліку та аналізу процесу збуту, маркетингових і збутових витрат, які можна використовувати на хіміко-фармацевтичних підприємствах. Окремі пропозиції автора впроваджені в практику діяльності ВАТ “Тернопільська фармацевтична фабрика”, АТ “Галичфарм” (м. Львів), ВАТ “Фітофарм” (м. Артемівськ), що підтверджено відповідними довідками.

**Апробація результатів дисертації.** Результати наукового дослідження були оприлюднені на науковій конференції у Волинському державному університеті імені Лесі Українки на тему: “Фінанси України при переході до ринку: теорія і практика” (1996 рік), на науково-практичній конференції у Львівській комерційній академії на тему: “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання” (1997 рік), на міжнародній науково-практичній конференції “Методологія економіко-статистичного дослідження в умовах ринку” (м. Тернопіль, 1997 рік).

**Публікації.** За результатами дослідження опубліковано 17 робіт загальним обсягом 3,1 друк. арк., з них п'ять робіт загальним обсягом 0,94 друк. арк. у фахових наукових виданнях.

**Обсяг і структура роботи.** Дисертаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Зміст викладено на 150 сторінках основного тексту. Розміщено 19 рисунків на 18 сторінках, 21 таблиця на 24 сторінках, 20 додатків на 67 сторінках, список літератури складається із 236 джерел і займає 19 сторінок.

### **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

**У вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження, визначено його мету та завдання, предмет і об'єкт дисертаційної роботи, викладено наукову новизну, практичну та теоретичну значимість одержаних результатів.

**У першому розділі** “Маркетингова і збутова діяльність підприємства як об'єкт бухгалтерського обліку й аналізу” з'ясована суть економічних понять “маркетинг” і “збут”, обґрунтована необхідність формування інформації про збут продукції та витрати на маркетинг в системі бухгалтерського обліку з метою її аналізу, прийняття рішень щодо маркетингової тактики та стратегії.

Вивчення зарубіжних і вітчизняних літературних джерел з проблем управління

підприємством дозволило нам зробити висновок про те, що еволюція управлінської думки в ХХ–у сторіччі, пов'язана з розвитком економічних і соціальних відносин, призвела до появи і поширення двох основних підходів: системного і ситуаційного. Згідно із першим підходом підприємства є відокремленими системами, які взаємодіють із зовнішнім середовищем і пристосовуються до нього з метою подальшого функціонування. Суть ситуаційного підходу полягає в тому, що всі процеси в середині підприємства є адекватною реакцією на вплив зовнішніх факторів, на ситуацію, що склалася на певний момент часу. Згадані підходи отримали подальший розвиток у поглядах на концепцію управління господарською одиницею в умовах ринку, відомих серед економістів як маркетинг. Його прихильники констатують, що досягнення будь-яких цілей підприємства можливе завдяки вивченню всіх зовнішніх факторів, потреб і попиту споживачів, орієнтації на них виробництва та в активному впливі на існуючий попит, на формування споживчих потреб і уподобань.

Виживання та довгострокове існування підприємств у ринкових умовах залежить від факторів, які безпосередньо пов'язані з практичною реалізацією маркетингової політики:

- § виробництво продукції на основі детального вивчення ринку, потреб і попиту споживачів;
- § постійне розширення товарного асортименту, освоєння випуску нових видів продукції;
- § збільшення обсягів збуту завдяки проникненню на нові ринки, активній рекламній діяльності, ефективній співпраці з оптовими і роздрібними торговельними підприємствами (доставка товарів власним транспортом, швидке виконання замовлень, надання знижок);
- § створення привабливого фірмового стилю і упаковки;
- § формування і підтримка оптимальної структури цін на продукцію;
- § здатність підприємства прогнозувати стан зовнішнього середовища, реакцію на його зміни.

Хоча хіміко-фармацевтичні підприємства почали з середини 90-х років активно впроваджувати в практику управління господарською діяльністю деякі елементи маркетингу, проте систематизованого розуміння цього поняття в них, як правило, немає. Відсутня єдність у визначенні терміну “маркетинг” і в економічній літературі.

Оскільки економісти часто ототожнюють маркетингову та збутову діяльність, то в дисертаційному дослідженні на основі аналізу літературних джерел як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, серед яких: Б.М. Андрушків, Б. Берман, І.М. Герчикова, Дж. Еванс, Ф. Котлер, П.Г. Перерва, Л. Роджер, Є.В. Савельєв, Р. Хізрич, В.Є. Хруцький, Е. Чемберлін, – з'ясована суть економічних понять “маркетинг” і “збут”, проведена їх порівняльна характеристика (табл. 1). *Маркетинг*, на нашу думку, – це сукупність методів управління виробничо-збутовою діяльністю на основі вивчення ринкової кон'юнктури з метою досягнення стратегічних і тактичних цілей підприємства шляхом виявлення, задоволення та зміни споживчого попиту. *Збут* – це діяльність, пов'язана з фізичним переміщенням товарів від виробника до споживача.

Таблиця 1

### Порівняльна характеристика економічних понять “маркетинг і “збут”

Порівняльна ознака	Маркетинг	Збут
<i>Концептуальний підхід</i>	виявлення та задоволення потреб цільових ринків засобами, ефективнішими, ніж у конкурентів	бажаний рівень реалізації досягають завдяки заходам щодо стимулювання збуту
<i>Теорія життєвого циклу товару</i>	система організації та управління всіма сторонами ділової активності фірми	завершальна стадія кругообігу капіталу
<i>Інституційний підхід</i>	охоплює всі процеси на підприємстві: планування, управління, науково-дослідні роботи, виробництво, збут	охоплює лише процес реалізації
<i>Системний підхід</i>	підсистема менеджменту підприємства	підсистема господарської діяльності підприємства
<i>Управлінський підхід</i>	інтегруюча функція менеджменту	управління товарорухом
<i>Попит на продукт</i>	створює або змінює попит	прямо не впливає на попит

*Потреби споживачів* змінює потреби задовольняє потреби  
*Характер досягнення поставлених цілей* управління підприємством в умовах ринку на основі використання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів шляхом фізичного переміщення товарів

*Кінцевий результат діяльності* формування маркетингової інформаційної бази даних, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо тактики та стратегії розвитку підприємства, збільшення обсягу збуту і прибутку, зміни попиту на продукт, збільшення кількості клієнтів, збільшення ринкової частки, освоєння нових видів продукції задоволення потреб споживача; виручка від реалізації продукції

Розмежування понять “маркетинг” і “збут” – це не лише забезпечення чіткості в їх трактуванні, а й можливість порівняння результатів маркетингової та збутової діяльності з відповідними витратами. Отже, продовжуючи ідеї щодо обліку витрат у розрізі функціональних сфер основної діяльності, які висвітлюють у своїх працях такі економісти як Г. Боре, В.Б. Івашкевич, Джоел Г. Сігел, В.В. Сопко, Д.У. Ураков, Джей К. Шим, А. Яругова, пропонуємо запровадити також відокремлений облік витрат на маркетингову діяльність та витрат на збут.

Маркетингові витрати – це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної маркетингової тактики й стратегії, які включають: 1) проведення маркетингових досліджень; 2) планування асортиментної політики та здійснення інноваційної діяльності; 3) формування попиту і стимулювання збуту; 4) управління маркетинговою діяльністю. У публікаціях з проблем бухгалтерського обліку приділяється незначна увага обліку витрат на маркетинг: автори або висвітлюють питання обліку окремих їх складових (витрат на рекламу, ринкові дослідження) або ж, якщо й виділяють маркетингові витрати, то ототожнюють їх із збутовими. Оскільки питання обліку витрат на маркетингову діяльність досі залишається невирішеним, то необхідним є його вивчення і дослідження.

Якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукцію, то витрати на збут необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом їх можна поділити на: а) додаткові – пов'язані з продовженням процесу виробництва у сфері збуту – витрати на транспортування, зберігання продукції, сортування, комплектування, упаковку; б) чисті – обумовлені процесами реалізації продукції, актами купівлі-продажу і зміною форм вартості – витрати на укладання договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, на управління збутовою діяльністю. Маркетинг і збут є сферами діяльності, в межах яких доцільно організувати облік витрат за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, зовнішніми сегментами, що дозволить керівникам відповідних рівнів управління оперативно приймати рішення; забезпечить посилений контроль за раціональним витрачанням коштів; дасть змогу оцінити внесок кожного центру відповідальності, зовнішнього сегмента в загальний результат діяльності підприємства.

Для оцінки ефективності маркетингу, обґрунтованості маркетингових планів та їх виконання, виявлення й усунення недоліків у роботі маркетингового апарату, отримання рекомендацій щодо маркетингової тактики і стратегії, необхідним є аналіз маркетингової діяльності. Предмет, мета, завдання, методика його проведення залишаються поки що поза увагою українських аналітиків. Вивчення літературних економічних джерел дало нам змогу визначити предмет аналізу маркетингової діяльності як сукупність управлінських процесів, пов'язаних з маркетингом та факторів зміни узагальнюючих показників маркетингової програми. Предметом управлінського аналізу маркетингової діяльності є виявлення причин відхилень фактичних маркетингових витрат від запланованих. Аналіз маркетингової діяльності пропонуємо проводити за такими напрямками: 1) перспективний аналіз; 2) аналіз маркетингових витрат; 3) аналіз ефективності маркетингової діяльності. **У другому розділі** дисертації “Формування в системі бухгалтерського обліку інформації про збут продукції та витрати на маркетинг” подано пропозиції щодо синтетичного обліку

маркетингових витрат, їх аналітичного обліку в розрізі сегментів діяльності, розглянуто рекомендації з отримання інформації про збут продукції в системі бухгалтерської звітності.

Детальний аналіз методики обліку витрат, яка діє в Україні, показав, що отримати дані про витрати на маркетинг можна лише завдяки детальній перевірці первинних документів та реєстрів обліку. Це трудомісткий і тривалий процес. Тому, враховуючи значну частку маркетингових витрат в загальних витратах, їх економічні відмінності від інших операційних витрат, а також особливості функціонування маркетингових служб на підприємствах хіміко-фармацевтичного комплексу, зроблено висновок про доцільність введення у План рахунків бухгалтерського обліку окремого субрахунку "Витрати на маркетингову діяльність" до рахунку 92 "Адміністративні витрати". Господарські операції, пов'язані з маркетинговою активністю підприємства, необхідно відображати за дебетом вказаного рахунку у кореспонденції з рахунками активів і зобов'язань, а в кінці звітного періоду – списувати в дебет рахунку 79 "Фінансові результати". Аналітичний облік витрат на маркетинг рекомендуємо вести за їх видами: 1. Витрати на проведення маркетингових досліджень. 2. Витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи. 3. Витрати на формування попиту і стимулювання збуту. 4. Інші маркетингові витрати.

Для обліку маркетингових витрат пропонуємо використовувати "Відомість обліку витрат на маркетингову діяльність", яка складається з двох частин: в першій необхідно відображати маркетингові витрати за функціональними видами (табл. 2), в другій – за статтями витрат.

Враховуючи структуру маркетингових служб хіміко-фармацевтичних підприємств, рекомендуємо організувати облік маркетингових витрат за функціональними центрами їх виникнення. Досягнути впорядкування обліку витрат на маркетингову діяльність за центрами виникнення витрат можна за допомогою Плану рахунків, що є системою взаємозв'язаних кодів сукупності витрат підрозділів різного рівня управління та номенклатури статей витрат.

Облік маркетингових витрат за зовнішніми сегментами дає змогу знаходити їх оптимальний рівень. При виділенні зовнішніх сегментів діяльності автор керувалася такими критеріями:

- ь здатність підприємства проводити в межах сегменту диференціацію елементів маркетингу (цін, способів стимулювання збуту, визначення попиту);
- ь вибраний сегмент повинен мати перспективи зростання;
- ь доступ до інформації про основні економічні характеристики вибраного сегмента;
- нааявність каналів збуту і розподілу продукції, системи доставки продукції споживачам;

ь Таблиця 2

**Відомість обліку витрат на маркетингову діяльність АТ "Галичфарм" за квітень 2000 року, грн.**

**1. Функціональні види маркетингових витрат**

Маркетингові витрати	Елементи витрат операційної діяльності										Разом
	Матеріальні витрати		Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи						
	Амортизація		Інші операційні витрати								
	матеріали	паливозапасні частини	МШП		основних засобів						
	нематеріальних активів		послуги допоміжних виробництв		витрати майбутніх						
періодів	розрахунки з постачальниками і підрядниками				розрахунки з бюджетом						
	розрахунки з підзвітними особами				розрахунки з різними кредиторами					сума	% до
											підсумку
Витрати на маркетингові дослідження	–	285	200	1400	2402	901	1538	1333			
	455	22	126	1346	2430	8292	20730	23,27			
Витрати на науково-дослідні та впроваджу-вальні роботи	580	37	171	2100	5382						
	2018	2492	571	1565	176	14570	2157	1835	22541	56195	63,08



Витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ)	143	–	–	840									
424	159	1269	–	150	–	352	512	644	3174	7667	8,61		
Інші витрати	–	25	24	200	961	360	553	–	45	10	368	49	
650	1255	4500	5,05										
Разом	723	347	395	4540	9169	3438	5852	1904	2215	208	15416	4064	5559
35262	89092	100											
% до підсумку		0,81	0,39	0,44	5,1	10,3	3,86	6,57	2,14	2,49	0,23	17,3	
4,56	6,24	39,58											

ь налагодженість комунікаційних зв'язків із сегментом;

ь можливість оцінки захищеності вибраного сегмента від конкуренції, визначення сильних і слабких сторін конкурентів, власних переваг в конкурентній боротьбі.

У ринкових умовах господарювання облік операцій, пов'язаних з реалізацією продукції, повинен бути орієнтований на формування інформації, необхідної для прийняття рішень щодо маркетингової тактики і стратегії. Хіміко-фармацевтичним підприємствам доцільно переглянути методику планування показників збуту в системі управлінського обліку.

Пропонуємо запровадити практику формування бюджетів збуту, складених у розрізі географічних районів, груп клієнтів, каналів розподілу, часових періодів; застосовувати аналіз беззбитковості для прогнозування обсягів продажу продукції, формування асортиментної програми, встановлення цін на продукцію.

Для контролю і управління збутовими витратами важливо володіти інформацією про їх розподіл за ринковими сегментами, асортиментними групами продукції. Економічно обґрунтованим є використання для розподілу непрямих збутових витрат між ринковими сегментами натуральних показників обсягів реалізації; для непрямих транспортних витрат – питомої ваги кількості продукції, реалізованої в ринковому сегменті або прямих витрат на транспортування; для витрат на управління збутовою діяльністю – кількості отриманих замовлень.

Для раціональної організації збуту, оцінки його ефективності інформації зовнішньої фінансової звітності недостатньою. Додаткові дані необхідно формувати в системі внутрішньої звітності, складеної за сегментами діяльності. До внутрішньої звітності із збуту пропонуємо включити: 1) звіт про показники збутової діяльності; 2) сегментний звіт про фінансові результати; 3) звіт про заборгованість за реалізовану продукцію; 4) контрольний звіт про відхилення від кошторису збутових витрат.

Побудова сегментного звіту про фінансові результати ґрунтується на методиці системи розвинутого "директ-костингу", новацією якого є:

v поява категорії специфічних прямих постійних витрат і напівмарж та регулювання на цій основі обсягів збуту, собівартості, цін;

v визначення результатів (марж) за сегментами, що знаходяться як всередині так і за межами підприємства, тобто введення маркетингових принципів у систему управлінського обліку;

v ступеневе калькулювання на основі використання змінних і прямих постійних витрат.

Звіт про заборгованість за реалізовану продукцію пропонуємо складати у розрізі категорій клієнтів, термінів погашення заборгованості.

У **третьому розділі** дисертації “Аналіз маркетингової та збутової діяльності” розглянуто теоретичні і практичні аспекти проведення маркетингового аналізу та аналізу маркетингу і збуту.

У дисертаційному дослідженні обґрунтовано доцільність використання в маркетинговому аналізі матричних прийомів, які дають змогу приймати альтернативні рішення щодо вибору стратегії і тактики маркетингу, на основі прогнозу розвитку різних бізнес-одиниць розподіляти між ними фінансові і матеріальні ресурси. Автор розглянула, зокрема, методику проведення маркетингового аналізу на основі застосування матриці “зростання – ринкова частка” та стратегічної моделі Портера. Матричний маркетинговий аналіз стратегії розвитку підприємства є основою побудови кошторису маркетингових витрат. Економічно

обґрунтованим і не трудомістким методом планування витрат на маркетингову діяльність є розрахунок порогу їх рентабельності на основі функції реакції збуту. Використовуючи дані за попередні звітні періоди, в роботі побудовано економіко-математичну модель кореляційно-регресійної залежності обсягу збуту від середньої ціни, витрат на маркетингові дослідження і витрат на ФОПСТИЗ для АТ “Галичфарм”, яку можна використати для аналізу варіантів стратегії маркетингу-мікс:

$$Q = 712,2579 A^{0,1992} S^{0,164} P^{-0,2405}$$

(1)

де  $Q$  – обсяг збуту (тис. шт.);

$A$  – витрати на маркетингові дослідження (тис. грн.);

$S$  – витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ) (тис. грн.);

$P$  – середня ціна одиниці товару.

Аналіз маркетингових витрат пропонуємо проводити за такими напрямками: 1) аналіз динаміки маркетингових витрат; 2) аналіз структури маркетингових витрат; 3) аналіз маркетингових витрат за статтями витрат, центрами витрат, ринковими сегментами; 4) виявлення відхилень фактичних маркетингових витрат від запланованих та аналіз причин цих відхилень, вплив їх на фінансові результати діяльності фармацевтичного підприємства. У розділі розглянута також методика аналізу виконання кошторису маркетингових витрат, що ґрунтується на розрахунку скоригованого показника маркетингових витрат на основі їх поділу за допомогою прийому найменших квадратів на постійні і змінні.

Наглядним показником, що характеризує ефективність роботи збутового персоналу підприємства, є рівень складських запасів. Основними причинами виникнення запасів готових лікарських засобів на хіміко-фармацевтичних підприємствах є незадовільна організація їх пакування, навантаження і транспортування, затримка з оформленням транспортних документів, високі ціни на продукцію, низький рівень витрат на стимулювання збуту, неритмічність виробництва. У дисертаційному дослідженні запропоновані напрямки зменшення запасів готової продукції, подана методика здійснення контролю за ними на основі АВС-аналізу (поділу запасів на групи залежно від співвідношення їх кількісних і вартісних часток в загальній сумі запасів). Одним із шляхів зменшення складських запасів готової продукції є ефективне планування збуту. Ринкові умови господарювання вимагають від підприємств надання особливої уваги перспективному аналізу збуту, складанню економічно обґрунтованих бюджетів обсягів реалізації продукції як за асортиментом, так і в розрізі каналів розподілу; графіків надходження грошових коштів за реалізовану продукцію, кошторису збутових витрат. Для визначення асортиментної структури продажу, рівня ціни на продукцію, величини очікуваного прибутку, а також для контролю за показниками збутової діяльності доцільно використовувати маржинальний аналіз. Діюча практика і теорія аналізу збутової діяльності орієнтовані на розрахунок узагальнюючих показників збуту. У дисертаційному дослідженні обґрунтовано доцільність аналізу економічних показників збуту, розрахованих в розрізі асортиментних груп продукції та зовнішніх сегментів діяльності (географічних ринків збуту і каналів розподілу), що дозволяє визначати на основі використання маржинального аналізу вплив структурних зрушень в реалізаційному кошику на прибуток від реалізації продукції, вклад кожного сегмента в загальний результат діяльності підприємства.

## ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової проблеми обліку і аналізу маркетингової та збутової діяльності, що виявляється у розробці системи збору, реєстрації, передачі та аналізу інформації про зазначені види діяльності, необхідної для

прийняття управлінських рішень щодо маркетингової тактики і стратегії. Результати проведеного дослідження дали змогу зробити ряд наукових висновків та дати на їх основі конкретні пропозиції:

1. Намагання підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України ефективно функціонувати в ринкових умовах спонукало їх до вивчення і використання практики господарювання країн Заходу, сприяло запровадженню маркетингових організаційних структур. Проте, на жаль, більшість фірм сприйняли цей процес як просту зміну вивіски над відділом збуту. Детальне вивчення наукових розробок з проблем маркетингу вітчизняних і зарубіжних економістів, практики діяльності хіміко-фармацевтичних компаній дало нам змогу зробити висновок про неправомірність отождолення економічних понять “маркетинг” і “збут”. Розмежування маркетингової та збутової діяльності має важливе значення для раціонального управління окремими організаційними структурами промислових підприємств. Якщо основною метою збуту продукції є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів, то вихідною стратегічною ціллю маркетингової діяльності є *формування і зміна попиту*. Отже, маркетинг і збут відповідають на підприємстві за вирішення якісно відмінних цілей, що, виходячи з принципу “управління за цілями”, вимагає проведення їх відокремленого контролю та оцінки виконання. Відповідно до концепції ефективного менеджменту – “теорії вкладу” – всі підсистеми підприємства вносять певну частку в досягнення загальних його цілей, тому необхідним є встановлення кожного індивідуального “вкладу”, зіставлення витрат з отриманими результатами, оцінка ефективності окремих сфер діяльності.

2. Оскільки принцип відповідності понесених витрат і отриманих доходів є основою діючого в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку, то, зважаючи на економічні відмінності маркетингу від процесу збуту, інших видів операційної діяльності, враховуючи практику ведення бухгалтерського обліку на хіміко-фармацевтичних підприємствах, пропонуємо організувати відокремлений облік витрат на маркетингову діяльність. Автономний облік таких функціональних сфер господарської діяльності як маркетингова і збутова дасть можливість володіти інформацією щодо їх змін у часі, напрямків витрачання коштів; визначати вплив маркетингових витрат на отримання додаткового прибутку, досягнення інших стратегічних цілей.

3. Для практики ведення бухгалтерського обліку в Україні характерним є подання обмеженої інформації щодо збутової діяльності підприємств. Дані про використання виробничих ресурсів, спрямованих на виконання маркетингових функцій взагалі знаходяться поза увагою бухгалтерів. Так як при діючій методиці обліку дані про витрати на маркетингову діяльність можна отримати лише за допомогою трудомісткої процедури перевірки первинної документації, то автор внесла пропозицію про відкриття окремого субрахунку “*Витрати на маркетингову діяльність*” до рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Для узагальнення маркетингових витрат в регістрах бухгалтерського обліку розроблена форма “*Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність*”.

4. З метою забезпечення контролю за маркетинговими витратами, прийняття рішень про їх розподіл між стратегічними зонами господарювання підприємств доцільно вести облік витрат на маркетинг у розрізі внутрішніх (групи продукції, центри відповідальності, центри витрат) і зовнішніх (географічні ринки збуту, канали розподілу) сегментів діяльності. Для відображення витрат на маркетинг за сегментами рекомендуємо розробляти коди центрів відповідальності, місць виникнення витрат, статей витрат, які можна використати для побудови відповідного АРМБО.

Результатом облікової процедури маркетингових витрат за зовнішніми сегментами діяльності є складання відповідної звітності, де необхідно розмежовувати маркетингові витрати, які можна прямо віднести на сегмент, та непрямі витрати, зазначаючи їх фактичні та планові суми, що дає змогу контролювати використання коштів, спрямованих на маркетингову діяльність, оцінювати їх вплив на результати функціонування окремого

сегмента.

5. Для формування маркетингової тактики і стратегії адміністрація промислових підприємств повинна володіти достовірною інформацією про результати діяльності. Хоча нова форма “Звіту про фінансові результати”, побудована на логічній моделі продажу продукції, дає змогу отримати об'єктивні дані, проте доцільним є, на нашу думку, зростання її аналітичних можливостей. Пропонуємо у “Звіті про фінансові результати” подавати поряд із статтями собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат елементи витрат. Це дасть змогу зіставляти відповідні елементи витрат, пов'язані безпосередньо з виробництвом – з обсягами виробництва; витрат на збут – з виручкою від реалізації продукції; щодо адміністративних витрат, інших операційних витрат, то все залежить від їх зв'язку з виробничою діяльністю чи реалізацією. Поряд з виручкою від реалізації продукції пропонуємо вказувати суму валового обсягу виробництва, на основі якого в другому розділі “Звіту про фінансові результати” розраховувати показник валової доданої вартості. Це дозволить визначати його співвідношення з виручкою від реалізації продукції, величиною операційних витрат.

6. Керівництву підприємств, які орієнтуються на маркетингові принципи управління господарською діяльністю, потрібне постійне і оперативне надходження детальної інформації про збут продукції. У зв'язку з цим, на наш погляд, більшої уваги необхідно надавати управлінському обліку операцій, пов'язаних з реалізацією продукції. Останній повинен включати в себе планування, а також збір і реєстрацію даних, необхідних для розрахунку основних показників збутової діяльності у розрізі зовнішніх сегментів: регіони, географічні зони збуту, класи, типи покупців, канали розподілу. Для кращого управління збутовими витратами пропонуємо також формувати інформацію про них за зовнішніми ринковими сегментами та асортиментними групами продукції.

Оскільки у ринкових умовах господарювання суттєво змінюється роль і значення збутової діяльності підприємства, розширюються потреби управлінського апарату в інформації про результати, стан та перспективи реалізації продукції в різних ринкових сегментах, про потреби і попит потенційних споживачів, ефективність роботи відділу збуту, результати цінової політики підприємства, заходів щодо стимулювання збуту, то інформації зовнішньої фінансової звітності для цього є недостатньо. Додаткові дані можна отримати із внутрішньої звітності, складеної за сегментами діяльності. До внутрішньої сегментної звітності із збуту пропонуємо включити: 1) звіт про показники збутової діяльності; 2) сегментний звіт про фінансові результати; 3) звіт про заборгованість за реалізовану продукцію; 4) контрольний звіт про відхилення від кошторису збутових витрат.

7. Використання підприємствами ринкових механізмів регулювання господарської діяльності вимагає суттєвого перегляду принципів роботи управлінського апарату, який повинен приймати оптимальні, науковообґрунтовані рішення в умовах нестабільності та невизначеності зовнішнього середовища. У зв'язку з цим виникла об'єктивна необхідність у проведенні маркетингових досліджень внутрішнього та зовнішнього середовища суб'єктів господарювання. Дієвим прийомом маркетингового аналізу є матричний аналіз стратегічних зон господарювання, який дає змогу оцінити ефективність стратегії маркетингу на підприємстві, спрогнозувати пріоритетні напрямки його розвитку і на їх основі розробити кошторис маркетингу.

Для розподілу маркетингових витрат між стратегічними зонами господарювання важливо знати ефективність маркетингових заходів в різних ринкових сегментах у попередніх звітних періодах. У дисертації розглянута методика розрахунку як узагальнюючого показника ефективності маркетингової діяльності, так і показників ефективності її функціональних видів.

Найбільш економічно обґрунтованим і не трудомістким методом планування витрат на маркетинг є, на наш погляд, розрахунок порогу їх рентабельності на основі функції реакції збуту.

У кінці звітної періоду доцільно проводити аналіз динаміки абсолютних і відносних витрат на маркетинг, їх структури, виявляти відхилення фактичних маркетингових витрат від планових. Для аналізу виконання кошторису витрат на маркетингову діяльність запропоновано викорис-товувати скоригований на обсяг реалізації показник маркетингових витрат, для чого проведено їх поділ на постійні та змінні за допомогою прийому найменших квадратів.

8. У ринкових умовах господарювання індикаторами ефективної організації фінансової, виробничої, маркетингової, інноваційної систем підприємства є результати збутової діяльності.

Для прийняття рішень про розподіл маркетингової активності важливо, крім аналізу збуту продукції промислових підприємств в асортиментному розрізі, аналізувати показники збутової діяльності, розраховані за зовнішніми сегментами – каналами розподілу, географічними ринками збуту. Для цього пропонуємо використовувати сегментний звіт про фінансові результати, який дає змогу виявляти розбіжності в структурі збуту, визначати потенціал окремих збутових сегментів, оптимізувати розподіл витрат на маркетинг і збут за зовнішніми сегментами.

### **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ**

1. Гавришко Н.В. Застосування маркетингових принципів в обліку виробничих і позавиробничих витрат // Вісник ТАНГ. – 1998. – № 4. – С. 82–84, 0,17 друк. арк.
2. Гавришко Н.В. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку збутових витрат // Вісник Технологічного університету Поділля. – Хмельницький: Економічні науки. – 1999. – № 4. – С. 65–67, 0,26 друк. арк.
3. Гавришко Н.В. Впровадження концепції маркетингу на підприємствах національної фарміндустрії // Придніпровський вісник. Економіка. – 1998. – № 41. – С. 94–99, 0,19 друк. арк.
4. Гавришко Н.В. Сегментна звітність в системі аналітичного обліку збутової діяльності фармацевтичного підприємства // Придніпровський вісник. Економіка. – 1998. – № 48. – С. 1–5, 0,196 друк. арк.
5. Гавришко Н.В. Аналіз показників збуту в умовах ринку. Збірник наукових праць. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С. 131–133, 0,12 друк. арк.
6. Гавришко Н.В. Податок на додану вартість: недоліки, переваги, напрямки вдосконалення // Фінанси України при переході до ринку: теорія і практика. Збірник наукових праць. – Луцьк: Вежа, 1996. – С. 173–175, 0,12 друк. арк.
7. Гавришко Н.В. Збутова доцільність підприємства в ринкових умовах // Проблеми економіки України. Збірник наукових праць. Випуск 5. – Тернопіль: АФ "Меркурій", 1996. – С. 18–22, 0,22 друк. арк.
8. Гавришко Н.В. Внутрішня звітність // Проблеми економіки України. Збірник наукових праць. Випуск 6. – Тернопіль: АФ "Меркурій", 1997. – С. 29–31, 0,14 друк. арк.
9. Гавришко Н.В. Функціонально-вартісний аналіз маркетингу нового продукту та особливості обліку витрат на його здійснення // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. Випуск 1. – Тернопіль: ІОА, 1997. – С.135–137, 0,24 друк. арк.
10. Гавришко Н.В. Маркетингові витрати: їх доцільність та особливості обліку // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. Випуск 1. – Тернопіль: ІОА, 1997.– С. 204–205, 0,12 друк. арк.
11. Гавришко Н.В. Особливості аналізу маркетингової діяльності // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. Випуск 2. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – С. 178–182, 0,24 друк. арк.
12. Гавришко Н.В. Облік витрат на маркетингову діяльність // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. Випуск 2. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – С. 370–376, 0,42 друк. арк.

13. Гавришко Н.В. Адаптація національної системи обліку процесу реалізації до міжнародних стандартів обліку (МСБО) // Проблеми економіки України. Збірник наукових праць. Випуск 7. – Тернопіль: АФ "Меркурій", 1999. – С. 26–31, 0,28 друк. арк.
14. Гавришко Н.В. Облік витрат на маркетингову діяльність як складова частина автоматизованої системи бухгалтерського обліку (АСБО) // Проблеми реформування економіки, обліку, контролю, та аналізу підприємств. Наукові записки кафедри бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві ТАНГ. – Тернопіль: ТАНГ, 1999. – С. 17–18, 0,08 друк. арк.
15. Гавришко Н.В. Ціноутворення продукції на основі її собівартості // Формування ринкових відносин в системі будівельного комплексу України. (За матеріалами наук.-практ. конф. Терноп. акад нар. госп. 10.11.1998 р.) – Тернопіль: Економічна думка, – 1998. – С. 76–79, 0,12 друк. арк.
16. Гавришко Н.В. Маркетингові витрати в системі управлінського обліку // Міжвузівська наук.-практ. конф. "Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання". – Львів: ТРІАДА ПЛЮС, 1997. – С. 152–157, 0,26 друк. арк.
17. Гавришко Н.В. Аналіз ефективності маркетингової діяльності // Міжнародна наук.-практ. конф. "Методологія економіко-статистичного дослідження в умовах ринку". – Тернопіль: Економічна думка, 1997. – С. 105–107, 0,09 друк. арк.

#### **АНОТАЦІЯ**

Гавришко Н.В. Облік і аналіз маркетингової та збутової діяльності: управлінський аспект (на прикладі підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України). – Рукопис. Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопільська академія народного господарства. Тернопіль. 2001.

У 1994-2000 роках на хіміко-фармацевтичних підприємств України були сформовані відділи маркетингу. Проте маркетинг, як правило, ототожнюють з організацією і стимулюванням збуту продукції. У дисертації з'ясована суть економічних понять "маркетинг" і "збут", акцентовано увагу на відмінностях маркетингової та збутової діяльності. Таке розмежування є важливим для управління, тому що дає змогу проводити відокремлений контроль виконання завдань, які стоять перед цими функціональними сферами діяльності. Основна увага в роботі надана проблемі формування інформації про витрати на маркетингову діяльність в системі бухгалтерського обліку. Зібрані в управлінському обліку дані про маркетингові витрати дають змогу проводити аналіз їх динаміки, структури, виявляти відхилення від кошторису, визначати ефективність маркетингових заходів. Підприємствам, які орієнтуються на маркетингові принципи управління господарською діяльністю, потрібне постійне надходження детальних даних про збут продукції. Важливо, крім аналізу збуту продукції в асортиментному розрізі, аналізувати показники збутової діяльності, розраховані для зовнішніх сегментів – каналів розподілу, географічних ринків збуту.

Ключові слова: маркетинг, збут, маркетингові витрати, функціональна сфера діяльності, маркетингова тактика і стратегія, зовнішні маркетингові сегменти.

#### **АННОТАЦИЯ**

Гавришко Н.В. Учет и анализ маркетинговой и сбытовой деятельности: управленческий аспект (на примере предприятий химико-фармацевтической промышленности Украины). – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит. – Тернопольская академия народного хозяйства. Тернополь. 2001.

Главной задачей предприятий фармацевтического бизнеса является бесперебойное обеспечение для лечения и профилактики различных заболеваний населения Украины медикаментами в количестве и ассортименте в соответствии с определенной потребностью. Пытаюсь эффективно работать в условиях конкурентной среды, большинство субъектов

хозяйствования химико-фармацевтической промышленности обратились к зарубежной практике организации фармацевтического бизнеса, в котором уже более полувека успешно используются принципы маркетинга. Реструктуризация управленческих структур путём введения маркетинговых отделов с целью выживания промышленных предприятий и прибыльного их функционирования на основе механизма рыночного регулирования воспроизводственных процессов остается пока что вне внимания как бухгалтеров-практиков, так и экономистов-исследователей.

Целью диссертационного исследования стала разработка системы сбора, регистрации, передачи и анализа информации о маркетинговой и сбытовой деятельности, необходимой для принятия управленческих решений относительно маркетинговой тактики и стратегии. Поскольку маркетинг довольно часто на практике приравнивается к системе рациональной организации сбыта, то в диссертационной работе детально рассмотрены основные задачи и функции маркетинговой деятельности, подчёркиваются отличительные характеристики экономических понятий "маркетинг" и "сбыт". Маркетинг – это система управления хозяйственной деятельностью на основе изучения рыночной конъюнктуры с целью решения стратегических и тактических задач предприятия с помощью изучения, удовлетворения и изменения потребительского спроса. Сбыт продукции – это деятельность предприятия, связанная с физическим перемещением продукции от производителя до потребителя, которая включает: складирование, выбор каналов распределения и юридическое оформление договоров-поставки, актов купли-продажи; транспортирование; контроль исполнения договорных обязательств, погашения коммерческих кредитов; определение финансовых результатов от реализации продукции. Разделение понятий "маркетинг" и "сбыт" – это не только обеспечение четкости в их толковании, но и возможность сравнения результатов маркетинговой и сбытовой деятельности с соответствующими издержками. Отсюда необходимость внедрения отдельного учета маркетинговых и сбытовых расходов. В диссертации дано определение маркетинговых издержек как расходов материальных, трудовых, финансовых ресурсов, направленных на реализацию избранной маркетинговой тактики и стратегии, которые включают: 1) проведение маркетинговых исследований; 2) планирование ассортиментной политики и организацию инновационной деятельности; 3) формирование спроса и стимулирование сбыта; 4) управление маркетинговой деятельностью.

Тщательный анализ действующей в Украине методики учета расходов показал, что получить информацию о стоимостной оценке издержек на маркетинг можно только благодаря проверке первичных документов и регистров бухгалтерского учета. Поэтому сделано предложение о ведении отдельной "Ведомости учета расходов на маркетинговую деятельность" и отдельного субсчета "Расходы на маркетинговую деятельность" к счету 92 "Административные расходы".

Маркетинг и сбыт являются сферами деятельности, в рамках которых необходимо организовывать учет издержек за центрами их возникновения, центрами ответственности, внешними сегментами. Это позволит руководителям оперативно принимать решения, обеспечит контроль за рациональным расходованием денег, даст возможность оценивать вклад каждого центра возникновения издержек, внешнего сегмента в общий результат деятельности предприятия.

Для рациональной организации сбыта, оценки его эффективности информации внешней финансовой отчетности недостаточно. Поэтому сделано предложение о формировании дополнительных данных в системе внутренней отчетности, составленной за сегментами деятельности. В нее целесообразно включить: 1) отчет о показателях сбытовой деятельности; 2) сегментный отчет о финансовых результатах; 3) отчет о задолженности за реализованную продукцию; 4) контрольный отчет об отклонениях от сметы сбытовых затрат.

Предложенная методика анализа маркетинговых расходов позволила выявить

положительное их влияние как на увеличение объемов сбыта лекарственных средств, так и на рост рентабельности, рассчитать показатель эффективности маркетинга как в целом, так и отдельных его функциональных подвидов. Доказана необходимость анализа экономических показателей сбыта, рассчитанных для отдельных маркетинговых сегментов деятельности.

*Ключевые слова:* маркетинг, маркетинговые расходы, сбыт, сегменты деятельности, внутренняя отчетность, анализ маркетинговой деятельности, смета маркетинговых издержек.

#### SUMMARY

Havryshko N.V. Accounting and the analysis of marketing and marketing activity: administrative aspect (on an example of the enterprises of a chemical-pharmaceutical industry of Ukraine). – the Manuscript.

The dissertation on competition of a scientific degree of the candidate of economic sciences on a specialty 08.06.04 – Book keeping, the analysis and audit. – The Ternopil academy of national economy. Ternopil. 2001.

In 1994-2000 chemical-pharmaceutical enterprises of Ukraine departments of marketing were generated. Nevertheless, marketing, as a rule, identify with the organization and stimulation of selling of production. In dissertation research the essence of economic concepts "marketing" and "selling" is found out, the attention is stressed on differences of marketing and marketing activity. Such delimitation is important for management as enables to carry out the separate control of performance of problems, which face to these functional fields of activity.

The basic attention is given to a problem of formation of the information on expenses for marketing activity in system of book keeping. The enterprises collected in administrative accounts department the data on marketing expenses enable to carry out the analysis of their dynamics, structure to reveal deviations from the estimate, to determine efficiency of marketing actions. To the enterprises, which are guided by marketing principles of management of the economic activities need constant receipt of the detailed data on selling production. Et is important, except the analysis of selling of production in assortment to analyze the parameters of marketing activity designed for external segments - channels of distribution, geographical commodity markets.

*Key words:* marketing, selling, marketing costs, a functional field of activity, marketing tactics and strategy, external marketing segments.