

УДК 338.2: 330.1 + 339.13

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ МАРКЕТИНГОВИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ**

DOI 10.32782/2224-6282/151-17

JEL: L81, M31, M41

**Чміль Г. Л., к.е.н.,  
Верзілова Г. Р.***Харківський державний університет харчування та торгівлі*

Метою статті визначено розробку науково-обґрунтованої класифікації маркетингових активів, яку буде покладено в основу системи їх облікової оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, розкриття у звітності підприємства та аналізу ефективності інвестицій в маркетингові активи. В статті проаналізовано запропоновані різними науковцями підходи до класифікації маркетингових активів з метою подальшого її удосконалення та застосування в обліково-аналітичній системі. Для виявлення важливості різних аспектів визнання маркетингових активів було проведено обстеження серед власників бізнесу, вищого керівництва, працівників обліково-фінансових служб та персоналу відділів маркетингу торговельних підприємств м. Харкова. Графічно інтерпретовано показник важливості ключових характеристик доцільності визнання маркетингових активів, надану кожним із чотирьох сегментів респондентів за п'ятьма вимірами: матеріальність, тривалість використання, вартісна оцінка, майбутні економічні вигоди від використання, зв'язок з основною діяльністю. Розроблено науково-обґрунтовану класифікацію маркетингових активів, в основу якої покладено принцип співставлення видів маркетингових активів та понесених підприємством у зв'язку з їх створенням витрат, як звітного, так і майбутніх періодів. Розроблену фасетну класифікацію маркетингових активів та маркетингових витрат торговельного підприємства запропоновано покласти в основу робочого плану рахунків синтетичного обліку та аналітичного обліку витрат маркетингової діяльності. Розподіл ознак в середині фасета запропоновано здійснювати відповідно до видів знаків на товари та послуги, рекламної продукції, баз даних, програмного забезпечення, що відповідатиме аналітичним рахункам бухгалтерського обліку. Розроблено математичну модель, яка узагальнює дані обліку маркетингових витрат для постановки на баланс відповідного маркетингового активу. В статті доведено, що лише холістичний підхід до організації формалізованого обліку маркетингових активів надасть можливість оцінити ефективність маркетингових витрат та вплив маркетингових активів на капіталізацію підприємства.

**Ключові слова:** маркетинговий актив; обліково-аналітична класифікація; вартісна оцінка; майбутні економічні вигоди від використання; витрати; підприємства торгівлі

UDC 338.2: 330.1 + 339.13

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL CLASSIFICATION OF TRADE ENTERPRISES MARKETING ASSETS**

DOI 10.32782/2224-6282/151-17

JEL: L81, M31, M41

**Chmil H., PhD in Economics,  
Verzilova H.***Kharkiv State University of Food Technology and Trade*

The purpose of the article is to develop a science-based marketing assets classification, which will become the basis for their accounting, disclosure in the reporting and analysis of investments in marketing assets effectiveness. The various scholars' approaches to the classification of marketing assets for the purpose of its further improvement and identification by accounting and analytical system have been analyzed in the article. In order to identify the importance of various aspects of marketing assets recognition a survey was conducted among Kharkiv region trade enterprises owners, senior management, employees of accounting and financial services and marketing departments staff. The indicator of the key characteristics of the expediency of marketing asset disclosure in balance sheets importance was given to each of the four groups of respondents by five dimensions: materiality, duration of use, cost, future economic benefits from use, connection with the main activity. A scientifically sound classification of marketing assets is developed based on the principle of comparison of marketing assets types with expenses, incurred due to their creation, both in the reporting and future periods. The developed facet classification of trading company marketing assets and marketing expenditures is proposed as the basis of the synthetic accounts work plan and analytical accounts for marketing activities. Specification of marketing costs types within the facet is proposed to be carried out according to the main characteristics of goods and services, advertising products, databases or software that will fit the analytical accounts. Mathematical model has been developed that summarizes on the balance sheet accounting data on marketing costs respectively to produced marketing asset. It has been proved that only a holistic approach to the organization of marketing assets formalized accounting will allow evaluating the effectiveness of marketing costs and the impact of marketing assets on the capitalization of the enterprise value.

**Keywords:** marketing asset; accounting and analytical classification; cost estimation; future economic benefits; trade enterprises

**Актуальність.** Основною ціллю будь-якої підприємницької діяльності є створення доданої вартості для інвесторів. Згідно ресурсорієнтованої теорії підприємство має надавати диференційовані переваги, що підтримують прибуток на вищому рівні ніж вартість

капіталу. В таких умовах зберігати конкурентні переваги підприємствам надають можливість лише рідкісні, неповторні та незамінні ресурси, які в сучасній економічній теорії отримали назву маркетингових активів. «В контексті переходу до нової соціально-економічної формації міжнародний маркетинг як сучасна філософія бізнесу повинен запропонувати дієві інструменти впливу на учасників ринку в умовах посилення глобальної конкуренції, а також своєчасно реагувати на достатньо стрімкі зміни макросередовища. Таким універсальним інструментом можуть виступити маркетингові активи» [1, с. 77].

Сучасні тенденції ведення бізнесу свідчать, що створення та управління маркетинговими активами з метою отримання акціонерної вартості здійснюється шляхом запровадження в бізнес-модель підприємства маркетингової функції, яка за своєю суттю і є інвестиційною стратегією, що створює вартість на рівні компанії. Разом з тим, успіх виконання маркетингової функції повною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення управлінських рішень, яке надасть можливість розробити дієві стратегії генерування позитивної чистої теперішньої вартості шляхом максимізації вартості грошових потоків у часі та мінімізації ризику, пов'язаного з інвестиціями компанії. Основою побудови такої інформаційної системи є розробка науково-обґрунтованої класифікації маркетингових активів.

**Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій.** В наукових дослідженнях, як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників, темі класифікації маркетингових активів присвячено значну кількість праць, зокрема таких науковців як: Х. Девідсона, П. Дойля, Г. Євтушенко, М. Калініченко, М. Компанцева, І. Піняк, Д. Райбстайна, Н. Соломянюк, В. Фомішиної, Т. Циганкової, Р. Шривастави, Ф. Штерна, І. Черкаського та ін.

Вперше термін «маркетингові активи» ввів Х'ю Девідсон (Hugh Davidson) в серії статей, опублікованих в журналі Marketing в 1983 році [2]. Після цього в наукових колах почали з'являтися перші класифікації маркетингових активів. Зокрема, американські дослідники Р. Шривастава і Д. Дж. Райбстайн виділяють три стратегічних активи: бренди, споживачі, відносини в каналах [3]. Г. Мюльбахер та Дж. Фагі пропонують інший підхід та розділяють маркетингові активи на реляційні (засновані у відносинах з клієнтами, постачальниками, стратегічними партнерами тощо) та інтелектуальні (наприклад, знання ринку) [4, с. 3]. Незважаючи на значні напрацювання науковців, в сучасних умовах ведення бізнесу існує надзвичайно велика кількість

нових маркетингових інструментів, які для розробки ефективних методів управління та облікової інтерпретації потребують систематизації шляхом розробки науково-обґрунтованої класифікації маркетингових активів.

**Метою** статті визначено розробку науково-обґрунтованої класифікації маркетингових активів, яку буде покладено в основу системи їх облікової оцінки, відображення на рахунках бухгалтерського обліку, розкриття у звітності підприємства та аналізу ефективності інвестицій в маркетингові активи.

**Виклад основних результатів дослідження.** Враховуючи широкий спектр наукових поглядів на проблему ідентифікації та класифікації ключових груп маркетингових інструментів, об'єктивною необхідністю є формування єдиного підходу, який надасть можливість уніфікувати досвід провідних дослідників та надати практичні рекомендації щодо розуміння не лише економічного змісту маркетингових активів, а й інтерпретації їх в обліковій системі. Для цього необхідно проаналізувати запропоновані різними науковцями підходи до класифікації маркетингових активів з метою подальшого її удосконалення та застосування в обліково-аналітичній системі.

Базуючись на теорії К. Лавлока, Р. Пономаренко та Т. Циганкова, провівши детальний аналіз ключових характеристик нематеріальних активів визначили їх 8 ключових груп, кожна з яких абсорбувала більш деталізовані елементи зазначених концепцій. В восьмиелементну інтегровану систему маркетингових активів на думку науковців входять: бренд, лояльність споживачів, репутація компанії, мережеві активи, внутрішній маркетинг, маркетингова інформаційна система (МІС), маркетингова стратегія та маркетингові інновації [1, с. 82; 5, с. 81].

Дещо інший підхід до класифікації та виокремлення ключових типів маркетингових активів пропонує Г. Євтушенко та виділяє: клієнтські активи, споживчі активи, партнерські активи та марочні активи, з детальним розподілом матеріальних та нематеріальних маркетингових об'єктів за кожною групою [6, с. 51].

Загальною тенденцією сьогодення є поділ маркетингових активів на реляційні (створені внаслідок відносин між підприємством та ключовими зовнішніми стейкхолдерами, включаючи дистриб'юторів, роздрібних торговців, кінцевих споживачів, стратегічних партнерів) та інтелектуальні (являють занання у вигляді фактів, переконань, припущень та прогнозів, якими володіє підприємство з питань ринкового середовища) [7; 1, с. 3]

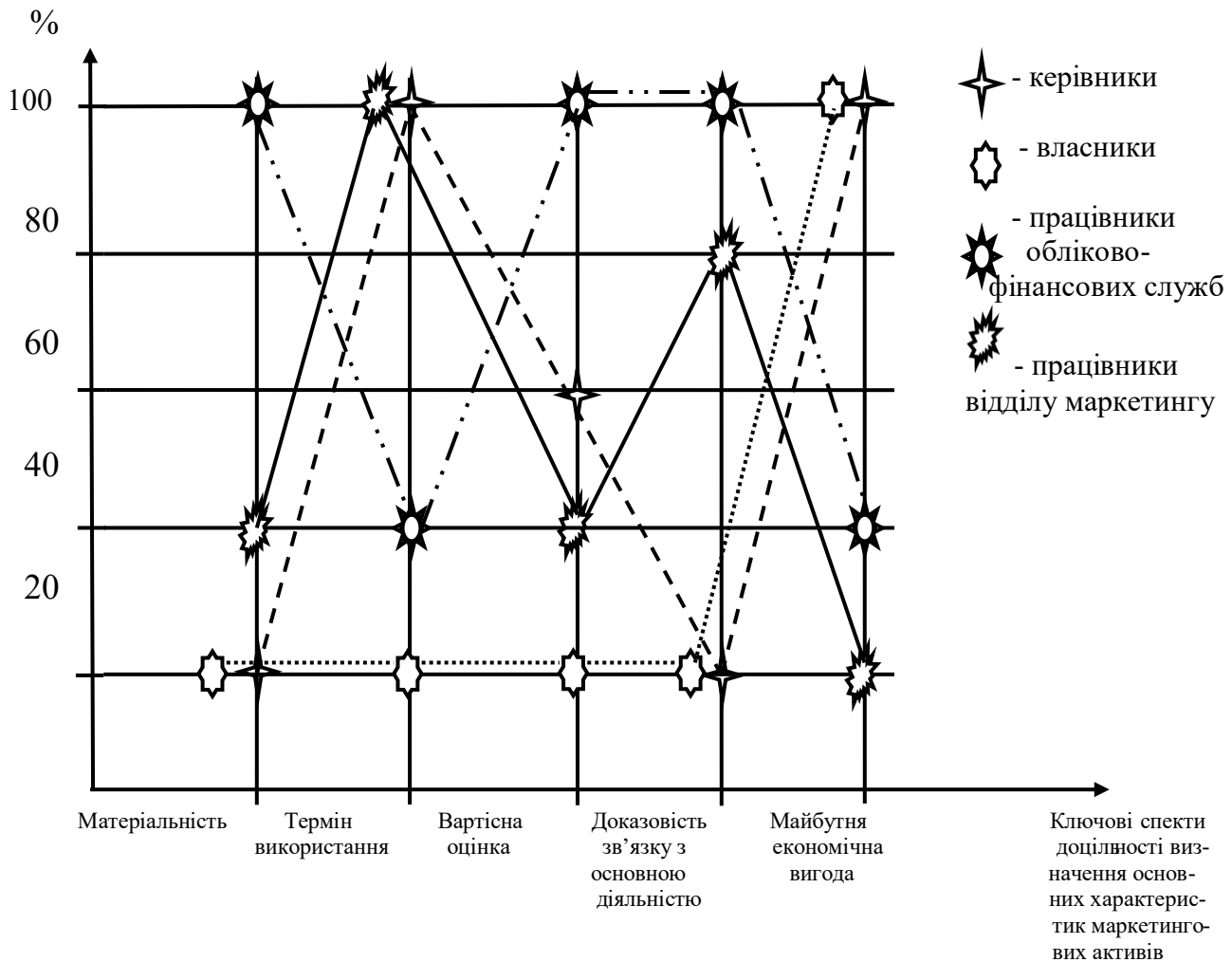
Одним із найкращих і найбільш універсальних підходів є класифікація маркетингових активів за об'єктом спрямування та чинниками впливу, тобто на внутрішні та зовнішні, які, в свою чергу, пов'язують із клієнтами, партнерами та посередниками [8, с. 70]. Існує також поділ маркетингових активів на «брендовий капітал» та «клієнтський капітал», і як зазначають зарубіжні дослідники Р. Раст, Т. Амблер, Г. Карпентер та В. Кумар, зараз особливо актуально зосередити увагу саме на цих двох відомих типах маркетингових активів [9, с. 81].

Цікавим є підхід до класифікації маркетингових активів, запропонований Л. Мороз та Т. Лебідь. Зокрема автори ідентифікують такі ключові типи маркетингових активів: репутаційні активи (сприяють зростанню довіри споживача до компанії та її продукції, що, в свою чергу проявляється в підвищенні обсягів продажу, а також у сплаті споживачами цінових премій; технологічні активи (дозволяють компаніям прибутково застосовувати унікальні знання); стратегічні активи (дозволяють компанії виступати монополістом або ж бути присутньою на унікальному ринку) [10, с. 216].

Як цілком слушно зазначає Т. Лебідь, значна частина нематеріальних активів має маркетингове походження та потребує ідентифікації й оцінювання їх вартості. Це необхідно для встановлення умов при укладанні угоди купівлі–продажу підприємства; управління процесами злиття або поглинання; отримання можливостей зовнішнього інвестування; внесення активів у статутний капітал; контролю витрат на маркетингову діяльність; вибору або коригування маркетингової стратегії підприємства; формування структури бюджету маркетингу тощо [11, с. 406]. Всі ці заходи неможливо здійснювати без ідентифікації маркетингових активів в бухгалтерському обліку, проте виникають складнощі між розумінням економічного змісту маркетингових активів у персоналу обліково-фінансових служб та працівників відділу маркетингу.

Для виявлення важливості різних аспектів визнання маркетингових активів було проведено обстеження серед власників бізнесу, вищого керівництва, працівників обліково-фінансових служб та персоналу відділів маркетингу 20-ти торговельних підприємств м. Харкова. На рис. 1 представлена графічну інтерпретацію показника важливості ключових характеристик доцільності визнання маркетингових активів, надану кожним із чотирьох сегментів респондентів за п'ятьма вимірами:

матеріальність, тривалість використання, вартісна оцінка, майбутні економічні вигоди від використання, зв'язок з основною діяльністю.



*Рис. 1 Графічна інтерпретація оцінки ключових характеристик доцільності визнання маркетингових активів*

*Джерело: розроблено автором*

Т. Пуччі, К. Сімоні, Л. Занні застосовують теоретичний інструментарій бухгалтерського обліку для визначення чотирьох типологій маркетингових активів та їх вартісної оцінки: створення вартості, тобто інвестиції у створення МА (реклама, розробка нових продуктів, маркетингова підтримка і т. ін.); власні МА (торгові марки, бренди, входні бар'єри, інформаційні системи); ціннісні прояви МА (наприклад, імідж, репутація тощо); Цілком природньо, що кожній з наведених груп маркетингових активів відповідатиме певний набір типових витрат, пов'язаних з їх створенням. Бухгалтеру при віднесенні маркетингових складових до активів, важливо дотримуватися міжнародних та вітчизняних нормативних документів, які регламентують

правила визнання активів. Так, відповідно до п. 7. П(С)БО 8, нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу [13]. синтезовані МА (конкурентна перевага) [12].

При цьому, необхідно враховувати вимоги п. 9. П(С)БО 8, в якому наголошено, що не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків). Лише дотримуючись цих вимог ми можемо ідентифікувати маркетинговий актив в бухгалтерському обліку.

Теорія маркетингу відносить до МА окремі види конкурентних переваг, які в бухгалтерському обліку не можуть визнаватися активами внаслідок невідповідності вимогам чинного міжнародного та національного законодавства (наприклад: лояльність споживачів, стратегічні відносини з партнерами, наявність формалізованої маркетингової стратегії). Тому, в основу облікової класифікації МА має бути покладений принцип співставлення видів маркетингових активів та понесених підприємством у зв'язку з їх створенням витрат, як звітного, так і майбутніх періодів (табл. 1).

*Таблиця 1 – Обліково-аналітична класифікація маркетингових активів підприємств торгівлі*

Маркетингові активи	Шифр	Маркетингові витрати	Шифр
1	2	3	4
права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування	$ma^1$	Витрати на створення, придбання, доробку торгової марки та брендінг	$mc_1^1$
		Витрати на підтримку іміджу підприємства та зв'язки з громадськістю	$mc_2^1$
комп'ютерні програми (CRM systems)	$ma^2$	оплата праці та пов'язані з нею виплати девелоперам комп'ютерної програми	$mc_1^2$

компіляції даних (клієнтська БД, БД ринків, БД конкурентів, БД постачальників)	$ma^3$	витрати на матеріально-технічне забезпечення та амортизацію	$mc_2^2$
		оплата праці та пов'язані з нею виплати персоналу маркетингової служби та фахівцям з інформаційних технологій	$mc_1^3$
		відсотки відповідно до заключних договорів на розробку, наповнення та підтримку БД	$mc_2^3$
		витрати на замовлення маркетингових досліджень ринку	$mc_3^3$
		матеріально-технічне забезпечення та амортизація	$mc_4^3$
		витрати на підвищення кваліфікації	$mc_5^3$
		витрати на програмно-інформаційне забезпечення	$mc_6^3$
		витрати на обслуговування сайту компанії	$mc_7^3$
		авторське право (рекламна продукція на телебаченні, в мережі, радіо)	$ma^4$
витрати на рекламу продукції (за видами продукції) у ЗМІ	$mc_2^4$		
витрати на участь у виставках та ярмарках	$mc_3^4$		
витрати на рекламні акції	$mc_4^4$		
право на провадження діяльності	$ma^5$	витрати на придбання франшизи	$mc_1^5$
		витрати на отримання послуг юридично-консультаційного характеру	$mc_2^5$
використання економічних та інших привілеїв	$ma^6$	витрати на придбання ліцензій на провадження діяльності	$mc_1^6$
		витрати на отримання послуг юридично-консультаційного характеру	$mc_2^6$

Джерело: розроблено автором

Розроблена фасетна класифікація маркетингових активів та маркетингових витрат торговельного підприємства може бути покладена в основу робочого плану рахунків синтетичного обліку та аналітичного обліку витрат маркетингової діяльності де виділений у класифікації фасет відповідатиме синтетичному рахунку. Розподіл



ознак в середині фасета має здійснюватися, наприклад, відповідно до видів знаків на товари та послуги, рекламної продукції, баз даних, програмного забезпечення і т. ін., що відповідатиме аналітичним рахункам бухгалтерського обліку. Дані обліку маркетингових витрат підлягають узагальненню для постановки на баланс відповідного маркетингового активу за представленою математичною моделлю (1).

$$ma^n = \sum_{m=1}^m mc_m^n \quad (1)$$

де:  $ma^n$  – вид маркетингового активу

$mc_m^n$  – вид витрат, понесених підприємством у зв'язку зі створенням відповідного маркетингового активу.

**Висновки.** Підводячи підсумок можна зазначити, що першочерговим при побудові облікової політики маркетингової діяльності слід враховувати той факт, що жоден маркетинговий актив не можна ефективно використовувати ізольовано від інших активів. Створення конкурентних переваг, як внутрішніх, так і зовнішніх є результатом взаємодії декількох маркетингових активів, а відсутність будь-якого маркетингового активу знижує ефективність маркетингових заходів. Тому, лише холістичний підхід до організації формалізованого обліку маркетингових активів надасть можливість оцінити ефективність маркетингових витрат та вплив маркетингових активів на капіталізацію підприємства.

Аналіз чинної облікової практики доводить, що не всі маркетингові витрати можна співставити з конкретним маркетинговим активом, який відповідає критеріям віднесення до складу активів в бухгалтерському обліку. Проте, вони також підлягають опрацюванню в обліково-аналітичній системі та мають відобразитися в фінансовій звітності. Тому подальший розвиток бухгалтерського обліку маркетингової діяльності вбачається доцільним продовжити у напрямку пошуку можливостей включення маркетингових витрат, не пов'язаних з формуванням маркетингового активу, до необоротних активів підприємства нарівні з гудвілом.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Пономаренко Р. Маркетингові активи у міжнародній діяльності. Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. 2016. № 4. С. 75-97.
2. Классификация активов маркетинга. [Електронний ресурс]. Режим доступа: <https://studopedia.org/index.php?vol=1&post=78882>.
3. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость. СПб. : Питер, 2001.