

КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ НА РЕКЛАМУ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ

Розроблено та теоретично обґрунтовано класифікацію витрат на рекламу для цілей облікового відображення відповідних операцій та підвищення якості інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень щодо доцільності та ефективності рекламних заходів

Постановка проблеми. Ефективність функціонування суб'єкта господарювання обумовлена економічно-раціональним підходом до використання ресурсів, що вимагає удосконалення існуючих методик управління витратами підприємства. Згідно з статистичними даними глобальні витрати на рекламу виростуть на 4,6 % до 463,297 млрд. дол. Про це повідомило рекламне агентство ZenithOptimedia в офіційному прогнозі. У 2012-му і 2013-му роках витрати збільшуватимуться на 5,2 % щорічно, тобто у 2013 році ця сума буде більшою 500 млрд. [2]. Тому постає проблема ефективного здійснення та оптимізації витрат на рекламу, що видається можливим за умов наявної дієвої системи бухгалтерського обліку в частині організації та методики облікового забезпечення рекламної діяльності.

Розвиток рекламної діяльності зумовив існування множини підходів до класифікації реклами. Дослідники серед класифікаційних ознак переважно виділяють: методи, форми, мету рекламної діяльності та ряд інших аспектів, проте частина авторів наводять власні класифікаційні підходи з виділенням відповідних ознак та видів. При дослідженні даних класифікацій виявлено їх неспроможність задовольнити інформаційні запити користувачів облікової інформації. У зв'язку з цим постає необхідність розробки якісно нової класифікації витрат на рекламу на основі узагальнення, систематизації та доповнення класифікаційними ознаками попередніх підходів. Тому необхідно розглянути та проаналізувати існуючі в літературі погляди та підходи науковців.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанню класифікації реклами свої праці присвятили наступні вчені О.М. Азарян, О.В. Виноградов, О.П. Колеснева, Т.І. Лук'янець, Т.О. Примак, Є.В. Ромат, В. Руделіус, В.З. Черняк та ін. Проте, зазначені автори

приділяють увагу класифікації реклами як процесу та як продукту, при цьому не приділяючи увагу розробці класифікації витрат на рекламу та не розглядають їх зв'язок з системою бухгалтерського обліку.

Мета дослідження. Сформувати класифікацію витрат на рекламу для потреб користувачів облікової інформації на основі дослідження спеціалізованої літератури, систематизації поглядів фахівців у сфері маркетингової діяльності та бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. У ході дослідження наукової та навчальної літератури у сфері маркетингу та рекламної діяльності як її складової виявлено, що автори значну увагу приділяють характеристиці окремих видів реклами. При цьому тільки частина розглядають загальну її класифікацію в цілому. Найбільшу увагу приділено таким видам реклами як телевізійна, реклама у пресі, зовнішня реклама, реклама на радіо. Останнім часом все більше уваги приділяється рекламі в мережі Інтернет, оскільки спостерігається тенденція до розширення практики використання Інтернет-технологій. Підвищений інтерес до таких видів реклами зумовлений їх високою вартістю і результативністю, специфікою у плануванні, виробництві та розміщенні. Автори розглядають рекламу як один із головних інструментів маркетингових комунікацій та надають їй характеристику з такої позиції. Науковцями у сфері маркетингу, які пропонують цілісну класифікацію реклами є Т.І. Лук'янець [7], Т.О. Примак [10], Є.В. Ромат [11], О.П. Колеснева [5], В.З. Черняк [13].

Результати дослідження підходів науковців у сфері маркетингу до класифікації реклами показали, що автори дотримуються різних позицій, проте окремі ознаки та відповідні види повторюються, тому їх систематизовано в табл. 1.

Таблиця 1. Підходи до класифікації реклами різними авторам

Класифікаційна ознака	Колеснева О.П. [5]	Лук'янець Т.І. [7]	Черняк В.З. [13]	Примак Т.О. [10]	Ромат Є.В. [11]
За об'єктом реклами	+	+	+		
За стадіями (етапами) життєвого циклу товару	+	+		+	+
За стратегією здійснення на різних ринках збуту	+				
За методами розповсюдження	+	+			
За засобами, витраченими на рекламу	+				
За видами реклами		+			
За способами передавання інформації		+			
За предметом реклами		+			+
За цілями рекламування		+	+		
За інтенсивністю реклами		+			
За типом рекламодавців		+		+	+
За способом подання рекламного звернення (за характером впливу на аудиторію)		+		+	+
За формою використання носіїв реклами		+			
За характером емоційного впливу		+			
За характером взаємодії		+			
За цільовою аудиторією				+	+
За рівнем концентрації на певному сегменті ринку				+	+
За ступенем охоплення території рекламною діяльністю				+	+
За суб'єктивним принципом				+	
За призначенням				+	
За способом впливу				+	+
За каналами розподілу				+	+
За стратегічною метою, яку ставить рекламна компанія					+

Як видно з табл. 1, існує значна різноманітність класифікаційних ознак реклами, це зумовлено розвитком інформаційно-комп'ютерних технологій,

засобів масової інформації, зростанням значення реклами в економічному та суспільному середовищі в результаті чого багато з ознак можуть

конкретизуватися та розширюватися. Інформаційним джерелом їх формування є економічна література у сфері маркетингу в частині рекламної діяльності. При дослідженні облікової літератури на предмет наявності підходів до класифікації витрат на рекламу не виявлено жодної пропозиції авторів. Це перешкоджає раціональній організації та методиці бухгалтерського обліку і контролю витрат на рекламу, а також управлінню їх обсягом. Для вирішення зазначеного проблемного питання постає необхідність розробки класифікації витрат на рекламу на основі досвіду попередників та з урахуванням потреб користувачів облікової інформації. Представлені в табл. 1 підходи до класифікації реклами не є вичерпними.

Основним нормативним документом, що регулює рекламну діяльність в Україні, є Закон України "Про рекламу", який чітко закріпленої класифікації реклами не надає, проте регламентує регулювання реклами за її видами, що вважатимемо за підхід до її класифікації. Так, відповідно до ЗУ "Про рекламу" [4] можна виділити наступні види реклами: внутрішня реклама, зовнішня реклама, недобросовісна реклама, порівняльна реклама, прихована реклама, реклама на транспорті, соціальна реклама, реклама на телебаченні і радіо, реклама у друкованих засобах масової інформації, реклама послуг, що надаються з використанням електрозв'язку, реклама під час демонстрування кіно- та відеофільмів (реклама в кінотеатрах). Проте така класифікація також не задовольняє потреби користувачів облікової інформації, оскільки не дозволяє системі бухгалтерського обліку реалізувати власні завдання в частині формування, інтерпретації та надання достовірної і своєчасної інформації управлінському персоналу щодо витрат на рекламу. Пропозиції стосовно розробки нових підходів та удосконалення вже існуючих до класифікації витрат на рекламу дасть можливість:

1. удосконалити план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині відображення операцій, пов'язаних з рекламною діяльністю, оскільки класифікація є основою для розробки методики бухгалтерського обліку;

2. забезпечувати інформацією вищий управлінський персонал для прийняття рішень при формуванні та використанні фінансових ресурсів, оскільки класифікація містить ґрунтовну характеристику ознак, що безпосередньо впливають на обсяг рекламних витрат;

Таблиця 2. Вплив класифікаційних ознак на поведінку витрат на рекламу в системі бухгалтерського обліку

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вплив на поведінку витрат на рекламу в системі бухгалтерського обліку	Можливість застосування для потреб обліку, контролю, аналізу
1	2	3	4
1	За об'єктом реклами	Виділяючи дану ознаку реклами, автори зазначають різне змістове наповнення її видів. Запропоновані види мають значний вплив на організацію та методику бухгалтерського обліку, оскільки визначають об'єкти, які будуть задіяні в господарських операціях. Дана класифікаційна ознака потребує розширення	+
2	За стадіями (етапами) життєвого циклу товару	Такі види витрат повинні відображатися в системі бухгалтерського обліку, оскільки на кожному з етапів величина витрат, понесених на рекламу, буде різною, інформація про які дозволить достовірно планувати грошові потоки суб'єкта господарювання	+
3	За стратегією здійснення на різних ринках збуту	Має безпосередній вплив на поведінку витрат, оскільки даний вид реклами обумовлює їх обсяг та впливає на здійснення в майбутньому. Інформація за даною ознакою необхідна для здійснення аналізу ефективності реклами	+
4	За методами розповсюдження	Кожен з методів розповсюдження рекламного звернення має особливості у методиці бухгалтерського обліку таких операцій	+
5	За засобами, витраченими на рекламу	Вид реклами, на яку витрачається більше коштів, ніж це оптимально обумовлено. Метою такої реклами є послабити позиції конкурентів. Виділення її в окрему ознаку класифікації не є важливим, що обумовлено відсутністю її самостійних видів	-
6	За видами реклами	Дана класифікація для рекламодавця не має значення, оскільки реклама, яку він здійснює, є комерційною (бізнесовою), а соціальна згідно з ЗУ "Про рекламу" [4] не повинна містити посилань на конкретний товар та/або його виробника, на рекламодавця, на об'єкти права інтелектуальної власності, що належать виробнику товару або рекламодавцю соціальної реклами	-

3. забезпечити проведення оперативного внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на рекламу;

4. виконувати економічні розрахунки управлінським персоналом з метою прийняття результативних рішень щодо оптимізації та ефективного планування і здійснення таких витрат.

При здійсненні господарської діяльності управлінський персонал може прийняти рішення щодо замовлення реклами у спеціалізованого агентства, проте якщо суб'єкт господарювання має матеріальні, фінансові та кваліфіковані кадрові ресурси, то раціональніше буде здійснювати виробництво рекламного заходу самостійно. Оскільки при дослідженні та розробці нових видів продукції або удосконаленні вже існуючих кваліфікований спеціаліст володіє та ефективно оперує інформацією щодо особливостей, переваг, якісних характеристик та способів споживання, цільовою аудиторією такої продукції; мети, яка ставиться перед рекламою, відповідно до загальної стратегії та концепції підприємства в цілому, створеної бази даних на підприємстві (про властивості продукції підприємства та конкурентів, витрати конкурентів, обсяги продажів тощо). Така інформація може бути недоступною для рекламного агентства, що вплине на організацію та методику договірної процесу (неврахування вагомих умов при укладанні договору, що є комерційною таємницею на підприємстві та у випадку розголошення (передання конкурентам) суб'єкт господарювання буде мати негативні наслідки). Також розробник реклами краще орієнтується у внутрішньому корпоративному середовищі та може врахувати специфічні його особливості.

Класифікаційні ознаки, що знайшли своє відображення в працях науковців мають значний вплив при формуванні та здійсненні витрат на рекламу, проте тільки частина з них будуть використовуватися для побудови класифікації витрат на рекламу для потреб бухгалтерського обліку та частина набудуть модифікованого вигляду. Для аналізу існуючих класифікаційних ознак обґрунтуємо їх вплив на поведінку витрат на рекламу в системі бухгалтерського обліку (табл. 2)

Продовження табл. 2

1	2	3	4
7	За способами передавання інформації	Інформація, яку дана класифікація надає для потреб бухгалтерського обліку, дублює інформацію за ознакою: методи розповсюдження	-
8	За предметом реклами	Інформація, яку дана класифікація надає для потреб бухгалтерського обліку, дублює інформацію за ознакою: об'єкт реклами	-
9	За цілями рекламування	Інформація, яку дана класифікація надає для потреб бухгалтерського обліку, дублює інформацію за ознакою: стадії життєвого циклу товару, де вона є ґрунтовнішою	-
10	За інтенсивністю реклами	Має вплив, оскільки визначає частоту здійснення таких витрат, що має безпосередній зв'язок з величиною обсягу та періодичністю виконання платежів	+
11	За типом рекламодавців	Не має значення оскільки рекламодавцем є суб'єкт господарювання, який застосовує дану класифікацію	-
12	За способом подання рекламного звернення	Дана інформація має значення для стратегії маркетингової діяльності	-
13	За формою використання носіїв реклами	Дана інформація має значення для стратегії маркетингової діяльності та знаходить своє відображення частково у інших ознаках класифікації	-
14	За характером емоційного впливу	Дана інформація має значення для стратегії маркетингової діяльності	-
15	За характером взаємодії	Дана інформація має значення для стратегії маркетингової діяльності та знаходить своє відображення частково у інших ознаках класифікації	-
16	За цільовою аудиторією	Групування витрат на рекламу за даною ознакою дозволить провести економічний аналіз та визначити ефективність здійснення таких витрат за цільовою аудиторією споживачів	+
17	За рівнем концентрації на певному сегменті ринку	Не потребує окремого виділення в системі бухгалтерського обліку, оскільки втілюється у розширеній класифікації за цільовою аудиторією	-
18	За ступенем охоплення території рекламної діяльності	Обсяг понесених витрат за такими видами реклами є різним, тому визначення виду реклами сприятиме достовірному плануванню грошових потоків. Також дана класифікація є необхідною для здійснення економічного аналізу витрат на рекламу. Потребує удосконалення	+
19	За суб'єктивним принципом	Дублює інформацію попередніх ознак	-
20	За призначенням	Інформація, яку дана класифікація надає для потреб бухгалтерського обліку, дублює інформацію за ознакою: стадії життєвого циклу товару, де вона є ґрунтовнішою	-
21	За способом впливу	Не має значення для потреб бухгалтерського обліку	-
22	За каналами розподілу	Інформація, яку дана класифікація надає для потреб бухгалтерського обліку дублює інформацію за ознакою: методи розповсюдження	-
23	За стратегічною метою, яку ставить рекламна компанія	Дана інформація має значення для стратегії маркетингової діяльності та для здійснення економічного аналізу витрат на рекламу	+,-

В табл. 2 проаналізовано вплив класифікаційних ознак на організацію та методику бухгалтерського обліку витрат на рекламу, що дозволить визначити, які ознаки потрібно врахувати при розробці класифікації витрат на рекламу, що буде орієнтована на задоволення потреб користувачів бухгалтерської інформації.

Проведене дослідження підходить до класифікації реклами дозволяє побудувати класифікацію витрат на рекламу, що відповідатиме потребам користувачів інформації бухгалтерського обліку і дозволить удосконалити підходи до організації та методики економічного аналізу таких витрат (рис. 1)

Розглянемо значення кожної класифікаційної ознаки через елементи методу бухгалтерського обліку, оскільки, як вказує проф. Ф.Ф. Бутинець [1, с. 68] методом бухгалтерського обліку називають систему способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення й економічне узагальнення у грошовому вираженні об'єктів бухгалтерського обліку з метою збереження власності, надання інформації для управління та контролю за процесом отримання прибутку, його формування (визначення) та розподілу.

Тому аналіз класифікації витрат на рекламу через призму елементів методу бухгалтерського обліку дозволить окреслити значення ознаки для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації з метою прийняття ефективних управлінських рішень; сформує групи проблемних питань та визначить напрями наступних досліджень.

Реалізація кожної класифікаційної ознаки в системі бухгалтерського обліку впливає на елемент методу звітності, оскільки для надання управлінському персоналу достовірної, своєчасної та повної інформації про планування і здійснення витрат на рекламу потрібно розробити пакет внутрішньої звітності, що відповідатиме запитам користувачів облікової інформації.

Ознака класифікації за об'єктом рекламування визначає об'єкти, на які спрямований рекламний захід. Поділ витрат на рекламу відповідно до зазначеної класифікаційної ознаки впливає на оцінку калькулювання, оскільки здійснення такої реклами потребує вартісної оцінки та розподілу понесених витрат з метою відображення на відповідних рахунках, що, в свою чергу, впливає на елемент методу рахунки та подвійний запис. Поділ витрат на рекламу за видами продукції або рекламними кампаніями (залежно від того як реалізується рекламна кампанія) та іміджеву рекламу забезпечить достовірною інформацією аналітиків для здійснення економічного аналізу таких витрат з метою їх оптимізації та визначення економічного ефекту. Іміджева реклама (реклама підприємства) є важливою, оскільки сприяє формуванню позитивного іміджу фірми, торгової марки. Її виділення обумовлено відмінностями методики обліку витрат на рекламу та необхідністю інформаційного забезпечення економічного аналізу таких витрат.

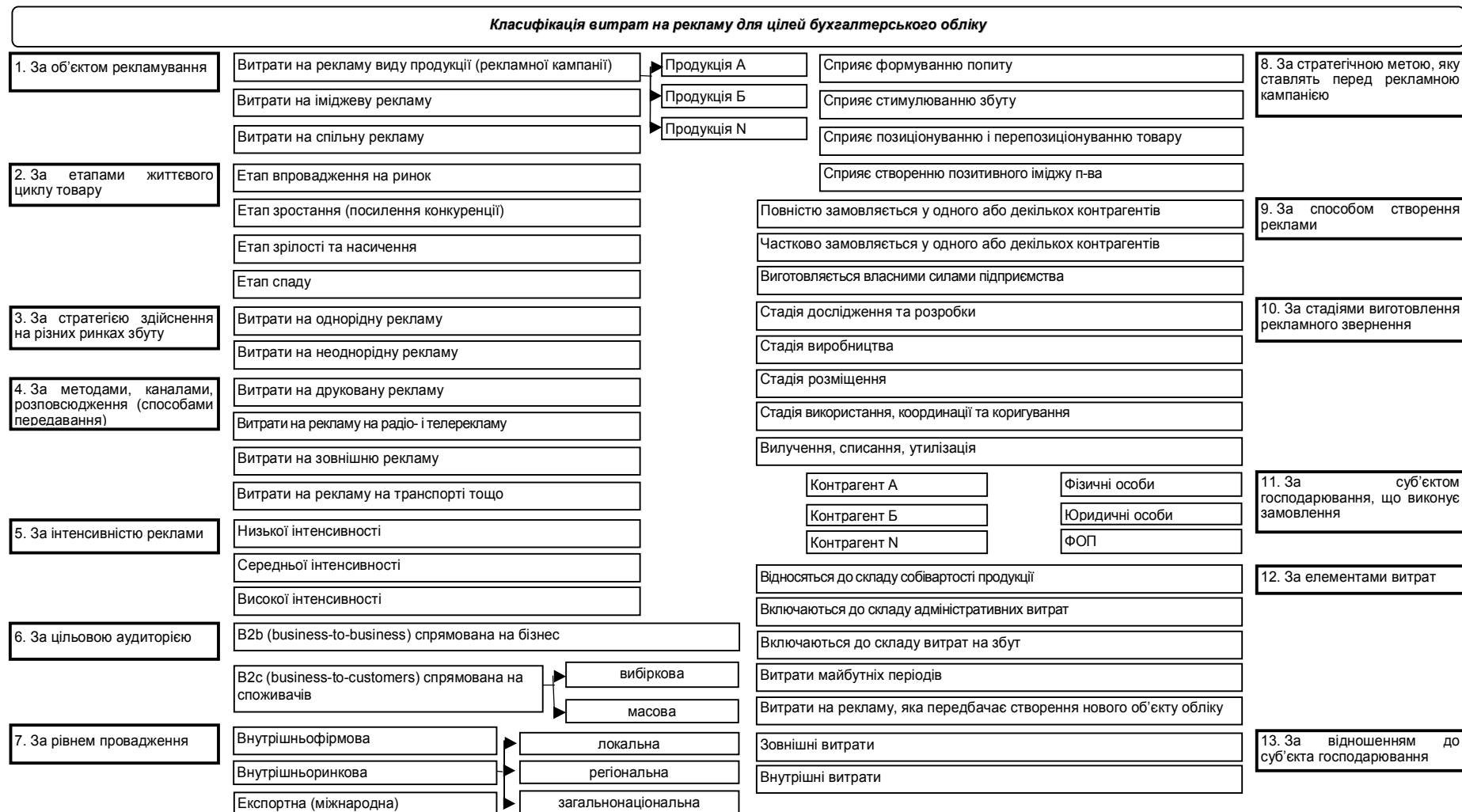


Рис. 1. Класифікація витрат на рекламу для цілей бухгалтерського обліку

Поділ витрат на рекламу за етапами життєвого циклу товару впливає на визначення достовірної оцінки витрат, що підлягають відображенню в системі бухгалтерського обліку. Величина витрат, що несе суб'єкт господарювання на кожному з етапів різна. Це обумовлює необхідність її справедливої оцінки та достовірного облікового відображення для потреб користувачів облікової інформації. Що дозволить достовірно планувати використання грошових коштів та залучення фінансових ресурсів; ефективно здійснювати економічний аналіз, оскільки на основі отриманих даних приймаються релевантні управлінські рішення. Дана класифікаційна ознака подальшого поділу не потребує, тому що кожному з етапів властиві власні методи маркетингу, які будуть конкретизуватись в інших ознаках.

Виділення таких видів реклами, як однорідної та неоднорідної, не призведе до зміни у порядку застосування елементів методу бухгалтерського обліку

при відображенні відповідних господарських операцій, оскільки конкретизація напрямів удосконалення облікових методик буде відбуватися на підставі розширеної класифікації реклами. Проте ознака за стратегією здійснення на різних ринках збуту обумовлює обсяг понесених витрат та передбачає наступний їх розподіл. Колеснева О.П. [5, с. 15] зазначає, що однорідна реклама на різних ринках збуту, в тому числі в різних країнах, одна і та ж, вона дає економію витрат на рекламну кампанію. Проте, проведення такої кампанії пов'язано зі складностями і, можливо, завершиться невдачею у випадку недостатньо професійної її розробки, оскільки на різних ринках особливості запитів споживачів, їх сприйняття словесного та музичного супроводу рекламних роликів, виразів не повинні суперечити єдиній концепції реклами. Тому важливого значення набуває проведення економічного аналізу (рис. 2).

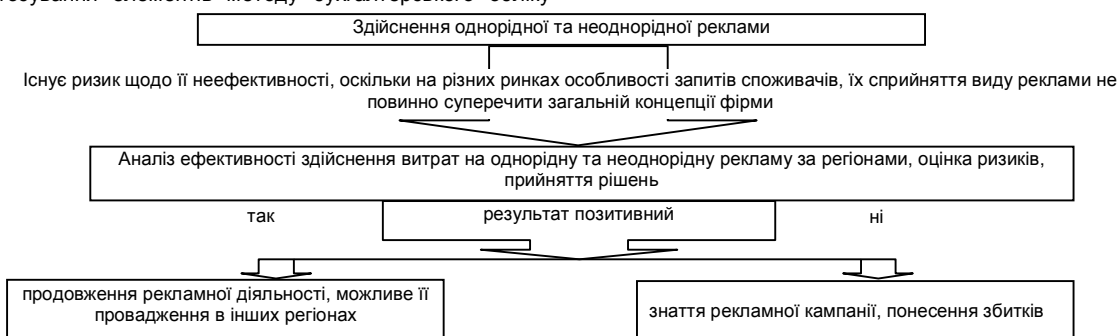


Рис. 2. Значення економічного аналізу витрат на однорідну та неоднорідну рекламу

З рис. 2 видно, що на основі проведення економічного аналізу, який в свою чергу здійснюється на основі бухгалтерської інформації, управлінський персонал приймає рішення, що значно впливає на фінансовий стан підприємства.

Класифікаційна ознака за методом розповсюдження (способи передавання, канали розповсюдження реклами) впливає на наступні елементи методу бухгалтерського обліку: документування через удосконалення існуючих форм первинних документів, що відображають реальний стан здійснення господарських операцій, що обумовлено специфікою кожного з методів розповсюдження рекламного звернення. Інвентаризація буде застосовуватися у випадку, коли передбачається створення нового об'єкта облікового відображення суб'єкта господарювання. Процедура вартісного вимірювання є обов'язковою, оскільки, враховуючи специфіку даної галузі, іноді важко точно визначити вартість понесених витрат, отриманих послуг, оцінити створення нового об'єкта. Елемент калькулювання витрат на рекламу потребує удосконалення, адже вважаємо за необхідне частину таких витрат списувати на собівартість виготовленої продукції, адміністративні витрати тощо (описано в класифікації), що потребує розподілу на основі визначених норм та нормативів,

затверджених у внутрішніх положеннях. З вище наведеного слідує, що при обліковому відображенні будуть задіяні різні рахунки бухгалтерського обліку, що впливає на елемент методу рахунки та подвійний запис.

Дана класифікаційна ознака є досить розширеною, що обумовлено стрімким розвитком рекламної діяльності. Суб'єкт господарювання самостійно визначає види методів розповсюдження рекламного звернення, які використовує в господарській діяльності згідно з концепцією маркетингу та фінансовими можливостями. Виокремлення цієї класифікаційної ознаки в системі бухгалтерського обліку забезпечує необхідною інформацією управлінський персонал щодо планування, здійснення витрат на рекламу та в результаті проведення економічного аналізу виявлення шляхів їх оптимізації. Кожен з методів розповсюдження реклами має особливості у методиці бухгалтерського обліку таких витрат, пов'язаних з розробкою, виробництвом, розміщенням та утилізацією рекламних звернень.

Так як і при розміщенні реклами на сторінках друкованих ЗМІ, розміщення реклами на телебаченні може здійснюватися в декілька варіантів. Кожен з них має свої особливості при відображенні в обліку рекламодавця (рис. 3).

Варіанти розміщення рекламного звернення на сторінках друкованих ЗМІ і на телебаченні та вплив на відображення в системі бухгалтерського обліку	
1	Рекламодавець укладає договір з телекомпанією про надання послуг з виготовлення і демонстрації рекламного ролика з відповідною періодичністю протягом відповідного інтервалу часу По закінченню даного інтервалу часу підприємство-рекламодавець і телекомпанія підписують акт виконаних робіт. В результаті такої операції в обліку рекламодавця рекламний ролик не обліковується, а всі витрати, пов'язані з рекламою, відображаються у складі витрат для цілей оподаткування
2	Підприємство-рекламодавець укладає договір з рекламним агентством про виготовлення рекламного ролика і розміщення (демонстрації) його на визначених каналах Якщо між рекламодавцем і рекламним агентством укладено договір про надання саме таких послуг, то відображення в обліку рекламодавця витрат на рекламу аналогічно варіанту 1
3	Рекламодавець надає телеканалу ролик, виготовлений власними силами, і замовляє його тільки в прокат в домовлені договором терміни і з визначеною періодичністю
4	А потім діє відповідно до варіанту 3

Рис. 3. Вплив на облікове відображення витрат розміщення рекламного звернення на сторінках друкованих ЗМІ та на телебаченні

** систематизовано на основі [9, С. 129-130]

З розвитком інформаційних технологій все більшої актуальності та поширення набуває такий вид реклами як Інтернет-реклама (реklamний засіб, як розміщення реклами на вебсайтах в Інтернеті). Статистичні дані [12] свідчать, що кількість Інтернет користувачів за червень 2008 р. становила – 1,463,632,361 чол, зокрема в Європі – 384,633,765 чол.; 1.3 млрд. чол. користуються email, 210 млн. листів відправлено в середньому за день (2008 р.), 53,8 трлн спам-листів відправлено за 2008 р. Згідно з наведених даних стає очевидним, чим обумовлено стрімкий розвиток Інтернет реклами, що потребує дослідження даної сфери діяльності та розробки нових підходів в управлінні, зокрема методики обліково-контрольного та аналітичного забезпечення.

Каналом інформації називають цілеспрямований рух інформації від джерел до споживачів (користувачів). Основні вимоги до організації каналів внутрішньої інформації: – усунення дублювання інформації; – мінімізація маршрутів її проходження; – адресність потоків інформації. Найбільш уживаними каналами поширення інформації є пошта, телефон, комп'ютерні мережі, радіозв'язок, телебачення, телетайп, телекс і телефакс [14, с. 167].

При здійсненні реклами за одним або декількома каналами розповсюдження важливо знати переваги та недоліки кожного з них, що дозволить заощадити час та оптимізувати понесені витрати.

Класифікаційна ознака за інтенсивністю реклами забезпечує користувачів інформацією про величину та періодичність понесення витрат на рекламні заходи. Дозволяє оперувати даними щодо строків здійснюваних платежів, що забезпечує проведення поточного та наступного контролю шляхом порівняння планових та фактичних облікових даних. На основі інформації, що несе зазначена класифікаційна ознака, управлінський персонал має можливість визначати планові показники діяльності підприємства у сфері провадження реклами.

Групування витрат на рекламу за ознакою за цільовою аудиторією є узагальненою, тому впливає на елементи методу бухгалтерського обліку шляхом її деталізації на види за методами розповсюдження даного рекламного заходу. Значення зазначеної класифікаційної ознаки полягає у можливості проведення контрольних заходів та ефективного економічного аналізу з метою визначення економічного ефекту від проведення певного виду реклами та можливості оптимізації витрат на рекламу.

B2b (business-to-business) є рекламою, що спрямована на сферу бізнесу. Така реклама здійснюється для споживачів, які використовують рекламовані товари як сировину і комплектуючі вироби, тобто для торгових та інших посередників. B2c (business-to-customers) – це реклама, що спрямована на споживачів, які формують сукупний попит на товар. Вона поділяється на виборчу, що направлена на чітку групу покупців або сегмент ринку, та масову – не направлена на певний контингент.

Класифікаційна ознака за рівнем провадження передбачає поділ витрат за ринками спрямування реклами, що впливає на методику їх оцінки та облікового відображення (вплив на елемент методу рахунки та подвійний запис). Тому операції, пов'язані з внутрішньофірмовою, внутрішньоринковою та експортною рекламою відображатися в балансі підприємства будуть відповідно до її сфери впливу.

Вид внутрішньофірмова реклама виділено з метою відображення витрат, які понесені на створення позитивного відношення до товару всередині колективу, підтримки обізнаності колективу, щодо можливих новинок, оновлень товару та характеристики вже існуючого, оскільки працівники є інформаційним джерелом для кола знайомих. До таких витрат відносять: проведення семінарів, робота з працівниками, витрати на роздаткові матеріали тощо. Оцінка та критерії віднесення витрат на здійснення внутрішньофірмової реклами визначаються змістовним наповненням внутрішньої документації, де роль та значення бухгалтера є визначальним фактором. Внутрішньоринкова – реклама, що орієнтована на внутрішній збутовий ринок та за територіальною ознакою поділяється на локальну,

регіональну, загальнонаціональну. Такий поділ визначає величину витрат, що буде здійснено на рекламний захід та є важливим чинником для проведення економічного аналізу ефективності здійснення таких витрат. Експортна реклама орієнтована на зовнішньоекономічну діяльність підприємства, що визначає особливості методики бухгалтерського обліку пов'язаних витрат.

Систематизація витрат на рекламу за ознакою за стратегічною метою, яку ставлять перед рекламною кампанією, обумовлює формування класифікаційної ознаки за об'єктом рекламування, та, відповідно, впливає на наступні елементи методу бухгалтерського обліку: оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, звітність. Групування витрат за вказаною ознакою забезпечує аналітиків достовірною інформацією для проведення економічного аналізу витрат на рекламу з метою виявлення шляхів їх оптимізації, таким чином зменшуючи трудомісткість їх роботи щодо повторної систематизації таких витрат за виділеними видами.

Значення класифікаційної ознаки за способом створення реклами полягає в інформаційному забезпеченні системи бухгалтерського обліку щодо створення та функціонування нових об'єктів суб'єкта господарювання, які потребують своєрідного підходу до облікового забезпечення, що обумовлено специфікою реклами. Здійснює вплив на відносини з контрагентами, персоналом підприємства (забезпечення кваліфікованим персоналом, створення робочих місць), використанням матеріальної бази підприємства тощо. Виходячи з цього дана класифікаційна ознака буде впливати на всі елементи методу бухгалтерського обліку: документування та інвентаризація, оцінка та калькулювання, рахунки та подвійний запис, баланс та звітність.

Групування витрат на рекламу, що повністю замовляється у одного або декількох агентств вимагає ведення аналітичного обліку за контрагентами, що дозволить вчасно та достовірно проводити розрахунки, здійснювати внутрішній контроль з метою виявлення та усунення порушень. Реклама, що виготовляється власними силами на підприємстві потребує особливої уваги, оскільки потрібно враховувати ряд факторів при її здійсненні (наявність матеріальних та фінансових ресурсів, кваліфікованих працівників, наукової бази для досліджень та розробок).

Якщо підприємство самостійно виготовляє рекламне звернення, такі витрати класифікують за стадіями виготовлення рекламного звернення. На стадії дослідження та розробки витрати виникають на маркетинговій ділянці, які розподіляються та відносяться до витрат на управління, якщо можна віднести витрати до певної продукції або рекламної кампанії (класифікаційна ознака за об'єктами рекламування), то витрати відображаються на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" з подальшим розподілом та відображенням у складі витрат залежно від класифікаційної ознаки: за елементами витрат. На стадії виробництва витрати відображаються у складі витрат залежно від класифікаційної ознаки: за елементами витрат.

Витрат, що виникають на стадії розміщення відображаються так само як і на попередній, проте при створенні нового об'єкта обліку, витрати на розміщення такої реклами відображаються на рахунках залежно від ознаки за об'єктами рекламування. На стадії використання, координації та коригування витрати відображаються так само як на попередній стадії.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює виробництво рекламних заходів власними силами, доцільно також застосовувати розрізи аналітичного обліку за відповідальними особами, структурними підрозділами тощо. Кожна з вище зазначених стадій має особливості в організації та методиці облікового забезпечення, що будуть детально описані при розробці методики бухгалтерського обліку витрат на рекламу в наступних дослідженнях.

Виходячи з класифікаційної ознаки за способом створення реклами запропоновано витрати на рекламу, яка замовляється повністю або частково у

зовнішніх суб'єктів господарювання, групувати за суб'єктом господарювання, що виконує замовлення. Це дозволить слідувати за правильністю проведення розрахунків з контрагентами, що зумовлено застосуванням різних систем оподаткування відповідно до законодавчої бази. Тому дана класифікація впливає на такі елементи методу бухгалтерського обліку як: оцінка, рахунки та подвійний запис. Види ознаки набувають розгорнутого вигляду в результаті їх поділу у розрізах аналітики за постачальниками, що дозволить ідентифікувати суб'єкта господарювання, з яким підприємство вступає у юридичні відносини та здійснювати контрольні заходи за допомогою взаємної перевірки.

Класифікаційна ознака за елементами витрат реалізується на практиці шляхом достовірного вартісного вимірювання, що впливає на методу облікового відображення (елемент методу – рахунки та подвійний запис). Дані ознака впливає також на баланс в результаті створення нового об'єкта обліку суб'єкта господарювання.

Витрати, що відносяться до складу собівартості виготовленої продукції розраховуються за допомогою встановлених норм, розробка яких є напрямом подальших досліджень. До витрат, що включаються до складу адміністративних витрат відносять витрати на внутрішньофірмову рекламу, витрати на іміджеві рекламу, витрати на утримання рекламного відділу тощо. Витрати, що включаються до складу витрат на збут є витрати на рекламу, метою якої є сприяння збуту продукції, формування попиту тощо. До витрат майбутніх періодів відносять витрати на рекламу, надходження від якої плануються в наступних звітних періодах, наприклад, реклама в періодичній літературі замовлена на півріччя, рік тощо. Якщо вид реклами

Таблиця 3. Розцінки на розміщення реклами в "Юридичному журналі" [6].

Площа	Зовнішня сторінка обкладинки (4 сторінки)	Внутрішні сторінки обкладинки (2 та 3 сторінки)	Ч/б внутрішні сторінки
1/1	3200 у.о.	3000 у.о.	1800 у.о.
1/2	1600 у.о.	1500 у.о.	900 у.о.
1/4	800 у.о.	700 у.о.	300 у.о.

Запропонована класифікація витрат на рекламу для потреб користувачів бухгалтерської інформації дає можливість групувати витрати залежно від формування рекламних бюджетів, що дозволить здійснювати внутрішній контроль та проводити аналіз за їх ефективним використанням. Управлінський персонал, враховуючи специфіку рекламного заходу та власної господарської діяльності, може коригувати структуру рекламного бюджету та, відповідно, коригувати статті витрат класифікаційних ознак.

Відповідно до ст. 4 ЗУ "Про рекламу" [4] використання у рекламі об'єктів авторського права і (або) суміжних прав здійснюється відповідно до вимог законодавства України про авторське право і суміжні права. Так, у п. 2, ст. 8, розділ 2 ЗУ "Про авторське право і суміжні права" [3] йдеться, що охороні за цим Законом підлягають всі твори, зазначені у частині першій цієї статті, як оприлюднені, так і не оприлюднені, як завершені, так і не завершені, незалежно від їх призначення, жанру, обсягу, мети (освіта, інформація, реклама, пропаганда, розваги тощо). Виходячи з даного пункту можна зробити висновок, що реклама у будь-якій формі є об'єктом авторського права особи, яка її створила.

Виходячи з законодавства України із питань інтелектуальної власності, створюваний з метою реклами рекламний продукт є її об'єктом, що обумовлює наступну класифікаційну ознаку:

За об'єктом права інтелектуальної власності, що створюється як рекламний продукт:

- об'єкти авторського права;
- об'єкти суміжних прав;
- об'єкти промислової власності;
- нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності

передбачає створення нового об'єкта обліку, так витрати відносяться на рахунок 15 "Капітальні інвестиції", який потім формує первісну вартість новоствореного активу.

Класифікація витрат на рекламу за відношенням до суб'єкта господарювання здійснюється з метою управління фінансовими та матеріальними потоками, що дозволить ефективно організувати їх внутрішній контроль та економічний аналіз. Зовнішні витрати є витрати на рекламу, які спричиняють зовнішні грошові та матеріальні потоки; внутрішні витрати – витрати на рекламу, які спричиняють внутрішні грошові потоки, пов'язані зі створення, розміщенням та обслуговуванням реклами.

При дослідженні формування рекламного бюджету Є.В. Ромат [11, с. 382] визначає основні статті рекламного бюджету залежно від функціонального призначення. Проте слід зазначити, що рекламний бюджет формує відділ реклами на основі бухгалтерської інформації, тому виходячи з необхідності розподілу рекламних асигнувань при формуванні рекламного бюджету запропоновано ввести класифікаційну ознаку: залежно від функціонального призначення витрат рекламного проекту. Вважаємо за необхідне в розрізі кожного рекламного проекту виділити наступні статті витрат: – адміністративні витрати (заробітна плата працівників рекламної служби, накладні витрати тощо); – витрати на придбання рекламного простору (шпальта газет, сторінки журналів, час ефіру на телебаченні та радіо тощо). Такий вид витрат виділяється тому, що ці витрати є однією з найбільших статей, про що свідчать офіційні дані про вартість розміщення реклами. Наприклад, розцінки на розміщення реклами в "Юридичному журналі" (табл. 3); – матеріальні витрати на виробництво носіїв реклами: відеороликів, плакатів, інших засобів друкованої реклами тощо; – грошові винагороди рекламним агентствам; – інші рекламні витрати (наприклад, на закупівлю інформаційних баз, поштові витрати тощо).

Таблиця 3. Розцінки на розміщення реклами в "Юридичному журналі" [6].

Площа	Зовнішня сторінка обкладинки (4 сторінки)	Внутрішні сторінки обкладинки (2 та 3 сторінки)	Ч/б внутрішні сторінки
1/1	3200 у.о.	3000 у.о.	1800 у.о.
1/2	1600 у.о.	1500 у.о.	900 у.о.
1/4	800 у.о.	700 у.о.	300 у.о.

Питання, щодо відображення реклами як об'єкта права інтелектуальної власності є досить складним та потребує відповідного дослідження через всі елементи методу бухгалтерського обліку. Наприклад, облікове забезпечення створення та функціонування баз даних необхідної інформації для ефективного провадження рекламних заходів. Так, Т.І. Лук'янець [7, с. 71] зазначає, що для розробки плану рекламування, підприємство повинно створити базу даних:

- довідкові дані про продукцію підприємства;
- довідкові дані про атрибути продукції підприємства та конкурентів;
- довідкові дані про конкурентів підприємства;
- фактичні дані про витрати конкурентів на комунікації;
- фактичні дані про обсяги продажу та витрати на комунікації підприємства (не менше ніж за рік);
- перелік носіїв реклами тощо.

Для малих підприємств, що мають невеликі обсяги та асортимент продукції, робіт, послуг, доцільно витрати на рекламну діяльність групувати за економічними елементами. Застосування такого підходу дозволяє підприємствам системно отримувати необхідну інформацію для контролю та аналізу витрат в розрізі їхніх видів за економічними елементами. Практична цінність цієї моделі полягає у спрощеному підході до класифікації витрат на рекламу з метою аналізу ефективності їх здійснення.

Класифікація витрат на рекламу розроблена з метою забезпечення виконання системою бухгалтерського обліку своїх функцій. Тому в табл. 4 показано, які функції бухгалтерського обліку реалізують запропоновані класифікаційні ознаки витрат на рекламу.

Таблиця 4. Відповідність запропонованих класифікаційних ознак реклами функціям бухгалтерського обліку

Класифікаційна ознака	Функції бухгалтерського обліку		
	Інформаційна	Контрольна	Аналітична
За об'єктом рекламування	+	+	+
За етапами життєвого циклу товару	+	+	+
За стратегією здійснення на різних ринках збуту	+	+	+
За методами розповсюдження (способи передавання, каналами розповсюдження реклами)	+	+	+
За інтенсивністю реклами	+		
За цільовою аудиторією	+	+	+
За рівнем провадження	+	+	+
За стратегічною метою, яку ставлять перед рекламною кампанією	+	+	+
За способом створення реклами	+	+	+
За стадіями виготовлення рекламного звернення	+	+	+
За суб'єктом господарювання, що виконує замовлення	+	+	+
За елементами витрат	+	+	+
За відношенням до суб'єкта господарювання	+	+	+

При дослідженні функцій бухгалтерського обліку Н.М. Малюга [8, с. 57] прийшла до наступних висновків: "Інформаційна функція – одна з головних функцій бухгалтерського обліку. Облік є основним джерелом інформації для управління майном власника про його кількість та якість, місця збереження, матеріально відповідальних осіб, які закріплені за певним об'єктом. На базі такої інформації приймаються відповідні рішення. Інформація повинна бути надана згідно з чинним законодавством, за що несуть відповідальність керівник підприємства, бухгалтер та особи, відповідальні за збереження майна власника. Тому бухгалтерський облік не лише забезпечує збір, реєстрацію, але й поточний контроль інформації при наданні її користувачам."

Таким чином реалізація запропонованої класифікації витрат на рекламу в практичній діяльності забезпечить систему управління інформацією про факти господарського життя у сфері реклами, що дозволить отримати достовірну та якісну характеристику діяльності з провадження рекламних заходів суб'єкта господарювання.

Оскільки контрольна функція бухгалтерського обліку полягає у збереженні та ефективному використанні ресурсів, виконанні планових завдань, дотриманні чинного законодавства й умов угод і контрактів, запропонована класифікація витрат на рекламу дозволяє здійснювати внутрішній контроль та підприємстві за грошовими потоками (як внутрішніми, так і зовнішніми), за ефективністю здійснення рекламних заходів, за своєчасністю та правильною проведенням розрахунків з контрагентами (дебіторська та кредиторська заборгованості) тощо.

Аналітична функція полягає в організації аналітичного обліку всіх господарських засобів та джерел їх утворення, доходів і витрат в необхідному розрізі для всіх рівнів управління, а також аналізу господарських процесів в розрізі структурних підрозділів, центрів відповідальності тощо. Чим детальнішою є інформація в розрізі потреб того чи іншого користувача, тим об'єктивніше можна проаналізувати фінансовий стан підприємства та прийняти ефективні управлінські рішення. Аналітична функція дозволяє вивчити перспективи розвитку суб'єкта господарювання, визначити недоліки діяльності та шляхи їх усунення за всіма напрямками господарської діяльності [8, с. 58].

Класифікаційні ознаки витрат на рекламу, що забезпечують виконання аналітичної функції бухгалтерського обліку, реалізують її шляхом формування системи аналітики до субрахунків бухгалтерського обліку, що є джерелом інформаційного забезпечення удосконалення методики облікового відображення витрат на рекламу; та шляхом здійснення аналізу витрат на рекламу на предмет їх ефективності, доцільності, цільового використання з метою оптимізації їх величини.

На сучасному етапі розвитку наукових теорій виділяють ще одну функцію бухгалтерського обліку – соціальну, значення якої полягає в тому, що система бухгалтерського обліку є джерелом для прийняття відповідних управлінських рішень, які мають безпосередній вплив на соціальну дійсність. Таким чином запропонована класифікація реалізує соціальну функцію бухгалтерського обліку через можливість відображати достовірну, повну та своєчасну інформацію про витрати на рекламу, що має вагомий вплив на діяльність підприємства в цілому та його соціальний обов'язок перед споживачами зокрема.

Застосування запропонованої класифікації витрат на рекламу для потреб бухгалтерського обліку дозволить реалізувати на практиці системою бухгалтерського обліку свої завдання, які в період економічного зростання потребують нової інтерпретації та адаптації до постійно зростаючих вимог користувачів облікової інформації.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В результаті дослідження підходів до класифікації реклами в спеціалізованій літературі встановлено:

1. Фахівці з маркетингу виділяють значну кількість видів та ознак реклами. Це обумовлено її стрімким розвитком як елементу системи маркетингових комунікацій.

2. У ході опрацювання наукових джерел виявлено нерозробленість класифікації витрат на рекламу, що унеможливило отримання достовірної облікової інформації, яку надає система бухгалтерського обліку при плануванні, виробництві, реалізації рекламних заходів.

3. Запропонована класифікація витрат на рекламу для потреб бухгалтерського обліку дозволить: оперувати достовірними та характерно якісними даними про діяльність суб'єкта господарювання з провадження рекламних заходів; удосконалити організацію та методику облікового відображення витрат на рекламу в частині інформаційного забезпечення розробки системи аналітики рахунків, що є перспективним напрямом досліджень.

Список використаної літератури:

1. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець. – [3-є вид. допов. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 444 с. 2. Витрати на рекламу у 2011 р. можуть скласти 500 млрд. доларів [Електронний ресурс] // Режим доступу: http://24tv.ua/home/showSingleNews.do?vitrati_na_reklamu_u_2011_11_rotsi_mozhut_sklasti_500_mlrld_dolariv&objectID=63402
3. ЗУ "Про авторське право і суміжні права" [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=379212&p=1322146732325632>
4. ЗУ "Про рекламу" зі змінами і доповненнями від 07.07.2011 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=270%2F96-%E2%F0>
5. Колеснева Е.П. Рекламная деятельность: учеб. пособие для студентов высш. учеб. заведений по экон. специальностям / Е.П. Колеснева, П.Б. Любецкий. – Минск: ТетраСистемс, 2009. – 256 с.
6. Комерційна пропозиція по розміщенню реклами [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://justinian.com.ua/advertising.php>
7. Лук'янець Т.І. Рекламний менеджмент: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Лук'янець Т.І. – К.: КНЕУ, 2002. – 200 с. 8. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи: дис. ... доктора екон. наук: 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.М. Малюга. – Ж.: 2006. – 369. 9. Порядок производства и распространения социальной рекламной информации органов исполнительной власти // Сборник систематизированного законодательства. Реклама: требования законодательства и правила учета. – Выпуск 12. – 2004. 10. Примак Т.О. Маркетинг: навч. посіб. / Т.О. Примак – К.: МАУП, 2004. – 228 с. 11. Ромат Е.В. Реклама: учебник для студентов специальности "Маркетинг". – 3-е изд., перераб. и доп. – Киев; Харьков: НВФ "Студцентр", 2000. – 480 с. 12. Статистика пользователей интернета. Интересные факты. [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.raznoblog.com/internet/2009/01/27/statistika-polzovateley-interneta-%20%20%20%20%20%20>
13. Черняк В.З. Оценка бизнеса. / В.З. Черняк – М.: Финансы и статистика, 1996. 176 с.
14. Шатун В.Т. Основы менеджмента: Навчальний посібник. / В.Т. Шатун. – Миколаїв: Вид-во МДГУ ім. Петра Могили, 2006. – 376 с.

ЛИСЮК Альона Василівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку, Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 20.10.11 р.