

Тернопільська академія народного господарства

господарства

На правах рукопису

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

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник
Пушкар М.С.
професор,
доктор економічних наук

Тернопіль – 2001

THEU

Чит. зал викладачів



63!

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
МАРКЕТИНГОВА І ЗБУТОВА ДІЯЛЬНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ	
1.1. Перспективи впровадження концепції маркетингу в практику господарювання хіміко-фармацевтичних підприємств України	9
1.2. Порівняльна характеристика економічних понять “маркетинг” і “збут”	20
1.3. Витрати на маркетингову та збутову діяльність, проблеми їх обліку й аналізу	35
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	52
РОЗДІЛ 2	
ФОРМУВАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТИ НА МАРКЕТИНГ	
2.1. Облік витрат на маркетингову діяльність	54
2.2. Облік маркетингових витрат за сегментами діяльності	73
2.3. Управлінський облік збутової діяльності	83
2.4. Формування показників збуту в системі бухгалтерської звітності	93
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	115
РОЗДІЛ 3	
АНАЛІЗ МАРКЕТИНГОВОЇ ТА ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХІМІКО-ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ	
3.1. Маркетинговий аналіз стратегії розвитку хіміко-фармацевтичних підприємств	117
3.2. Аналіз ефективності маркетингової діяльності	131
3.3. Аналіз маркетингових витрат	138
3.4. Аналіз показників збутової діяльності	147
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	161
ВИСНОВКИ	163
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	168
ДОДАТКИ	186

ВСТУП

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. Штефанич, 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 інформа-

цію 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. Валусь, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, 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 методики 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 прин-

ципи 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 безбиткового 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:

- ✓ з'ясувати суть розбіжностей між економічними поняттями “маркетинг” і “збут”;
- ✓ обґрунтувати необхідність ведення обліку витрат за функціональними сферами основної діяльності, відокремленого обліку маркетингової і збутової діяльності;
- ✓ 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;

- ✓ виробити рекомендації щодо здійснення аналітичного обліку витрат на маркетинг і збут в розрізі центрів відповідальності, сегментів діяльності;
- ✓ запропонувати форми внутрішньої звітності із збутової діяльності;
- ✓ розробити реєстри обліку маркетингових витрат;
- ✓ обґрунтувати доцільність застосування маржинального аналізу та розвинутого “директ-костингу” в системі управлінського обліку збутової діяльності;
- ✓ 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:

- 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;
- 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;
- систематизовано і удосконалено групування витрат на збут за статтями витрат: 1) витрати на складування продукції та підтримання 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;
- 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”;
- 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 внутріш-

нього потенціалу підприємства та реакції фірми на зміни навколишнього середовища. Предметом аналізу маркетингової діяльності є сукупність управлінських процесів, пов'язаних 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.

РОЗДІЛ 1

МАРКЕТИНГОВА І ЗБУТОВА ДІЯЛЬНІСТЬ

ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ Й АНАЛІЗУ

1.1. Перспективи впровадження концепції маркетингу в практику господарювання хіміко-фармацевтичних підприємств України

Хіміко-фармацевтична промисловість України є перспективною галуззю. Її рентабельність становить у середньому 60% [183, с. 11]. Вона, разом з мікробіологічною галуззю, виробництвом медичного скла та іншої продукції медичного призначення (полімерні вироби, медичні інструменти та пристрої) входить до складу медичної індустрії, об'єднуючи 155 вітчизняних підприємств. Продукція фармацевтичних фірм – медикаменти – докорінно відрізняється від інших товарів народного споживання, оскільки необхідність у ній виникає тільки під час патологічних змін в організмі людини; тобто основним фактором, який визначає потребу в лікарських препаратах, її розмір, є рівень захворюваності. Головне завдання підприємств фармбізнесу – безперервне забезпечення населення України для лікування і профілактики різних захворювань медикаментами за кількістю та асортиментом відповідно до встановленої потреби.

Обсяги виробництва хіміко-фармацевтичної промисловості України щорічно з 1994 року зростали на 9–10 відсотків [184, с. 9]. У 1999 році освоєно майже 70 нових препаратів, обсяг виробництва продукції в порівняльних цінах досягнув 489 млн. грн., а з врахуванням інших виробництв – 580 млн. грн. Найбільших темпів зростання обсягів виробництва добилися ДНЦЛЗ – 147,5%, АТ ХФЗ “Червона зірка” – 150,3%, АТ ФФ “Здоров’я” – 143%, ФФ “Дарниця” – 129,2% (додаток А). Проте в цілому рівень задоволення потреб споживачів за останніх п'ять років становив 35%, у тому числі в протипухлинних засобах – 12%, протидіабетичних таблетованих – 20%, інсулінах – 59%, наркотичних анальгетиках – 46%, гормональних препаратах – 35%, антибіотиках – 20%, протиастмових аерозолях – 90%

[62, с. 14]. У 1997–1998 роках показник задоволення потреб населення у медикаментах за асортиментом знизився до 17%, за обсягом виробництва – до 28% [219, с. 9], у той же час значна частина виробленої на вітчизняних фармацевтичних підприємствах продукції (31%) залишалася на складах [182, с. 11].

Такі негативні явища, що характеризують розвиток хіміко-фармацевтичної промисловості України, пов'язані з: 1) високим рівнем технічного і морального старіння основних фондів, значним рівнем ручної праці; 2) відсутністю сучасної нормативної бази, фахівців і фірм з маркетингу, консалтингу, сертифікації та ліцензування; 3) низьким рівнем галузевої науки; 4) дублюванням виробництва одних препаратів на різних підприємствах при одночасному дефіциті важливих лікарських засобів (імунних, онкологічних, психотропних); 5) відсутністю підприємств, які працюють у системі міжнародних стандартів якості; 6) недостатнім рівнем державної політики протекціонізму; 7) відсутністю гнучкої системи ціноутворення, недостатнім розвитком стратегічного планування.

Труднощі, що виникають в українських фармвиробників при розподілі їх продукції, зумовлені, насамперед, значним рівнем конкуренції на вітчизняному фармацевтичному ринку, де імпорт становить 72% (рис. 1.1).

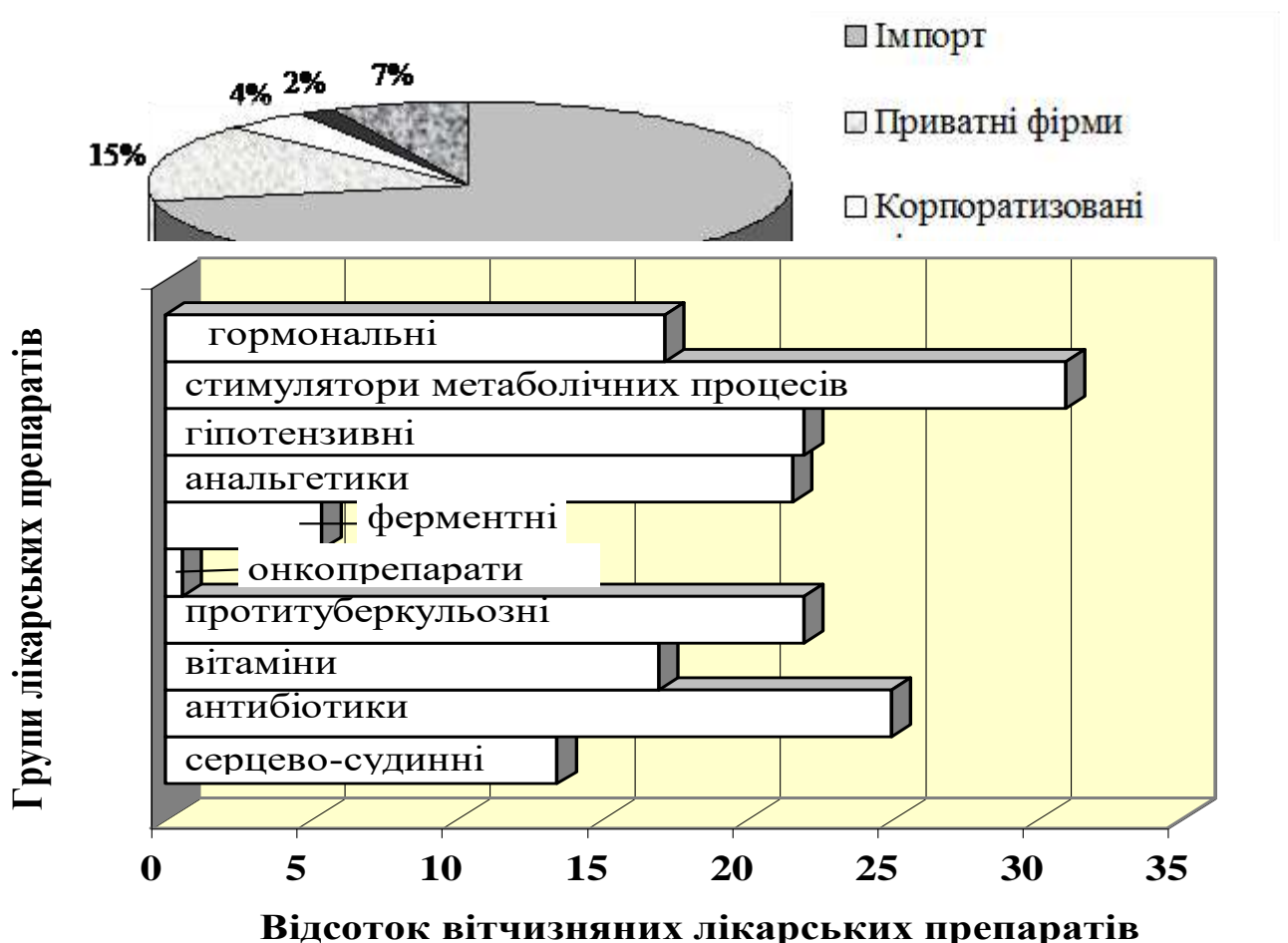


Рис. 1.2. Питома вага вітчизняних лікарських засобів

Вивчення номенклатури медикаментів, які постачають з-за кордону, вказує на те, що насичення ринку відбувається здебільшого шляхом пропозиції не нових препаратів, а дженериків – препаратів, на які термін дії патентного захисту давно минув. Нерідко серед імпортованих ліків є аналоги вітчизняних. Наприклад, серед лікарських засобів з анальгезуючою, протизапальною, жарознижуючою дією 32 назви є синонімами аспірину, парацетомол представлений у вигляді 38 препаратів з різними назвами, анальгін має понад 20 синонімів [44, с. 4].

Отже, фармацевтичним підприємствам Держкоммедбіопрому необхідно організувати доведення до споживачів медичної продукції інформації про вітчизняні аналоги ліків, які закупаються за імпортом, з порівняльним аналізом цінкових та якісних показників; роботу з провідними фахівцями МОЗ України, видання інформаційних бюлетенів, довідників медичних препаратів.

Дослідження теоретичних аспектів та практики господарювання підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості за останнє десятиріччя на основі даних Державного комітету статистики України, Міністерства охорони здоров'я (МОЗ) та Держкоммедбіопрому, даних ЗАТ “Всеукраїнський фармацевтичний інформаційний центр”, матеріалів періодичних видань (журнали “Вісник фармації”, “Ліки України”, “REMEDIUM”, газета “Аптека” [44, 62, 74, 141, 183, 219]), нормативно-законодавчої бази [64, 65, 178], монографій З.Н. Мнушко [118], М.В. Натарова [128], О.П. Шевченко [118], показників діяльності АТ “Галичфарм”, державного підприємства “Львівлікпрепарати”, ВАТ “Тернопільська фармацевтична фабрика”, ВАТ “Фітофарм” (м. Артемівськ, Донецька обл.) дозволило нам зробити висновки про те, що головною причиною виникнення проблем, пов'язаних з виробництвом і реалізацією медичних препаратів у 1994–1999 роках, стала непристосованість до потреб ринку та низька гнучкість суб'єктів господарювання, які звикли працювати в умовах монопольного централізованого розподілу, коли аптечне управління “Фармація” стовідсотково контролювало оптовий і роздрібний ринки.

До 90-х років аптечні та лікарсько-профілактичні заклади подавали в об'єднання “Фармація” заявки на поставку продукції, а аптечні склади – дані про ви-

трати препаратів за всією номенклатурою, залишок на кінець звітного періоду.

Аптеки визначали попит населення і лікувально-профілактичних закладів у розрізі фармако-терапевтичних груп, окремих препаратів. Зібрані матеріали про розраховану потребу в лікарських засобах, дані про фактичні витрати і залишки медикаментів були основою для складання заявки-замовлення для краю, області, міста, республіки на плановий рік.

Обласне управління "Фармація" на основі даних про потребу в медикаментах, проведення їх аналізу формувало загальну заявку для області. Зведені заявки-замовлення подавали в республіканське ВО "Фармація", згодом їх розглядали на колегії Міністерства охорони здоров'я (МОЗ). На основі заявленої МОЗ потреби у медичній продукції Міністерство медичної промисловості, інші міністерства та відомства, виходячи з планового виробництва, виділяли ВО "Фармація" фонди й у фондових повідомленнях вказували найменування виділеної продукції, кількість на рік, назву заводу-постачальника.

Заводам-постачальникам спрямовували рознарядки на поставку продукції на рік у розрізі кварталів. Завод-виробник, отримавши рознарядку, відправляв у ВО "Фармація" або аптечний склад проект договору-поставки (рис 1.3).

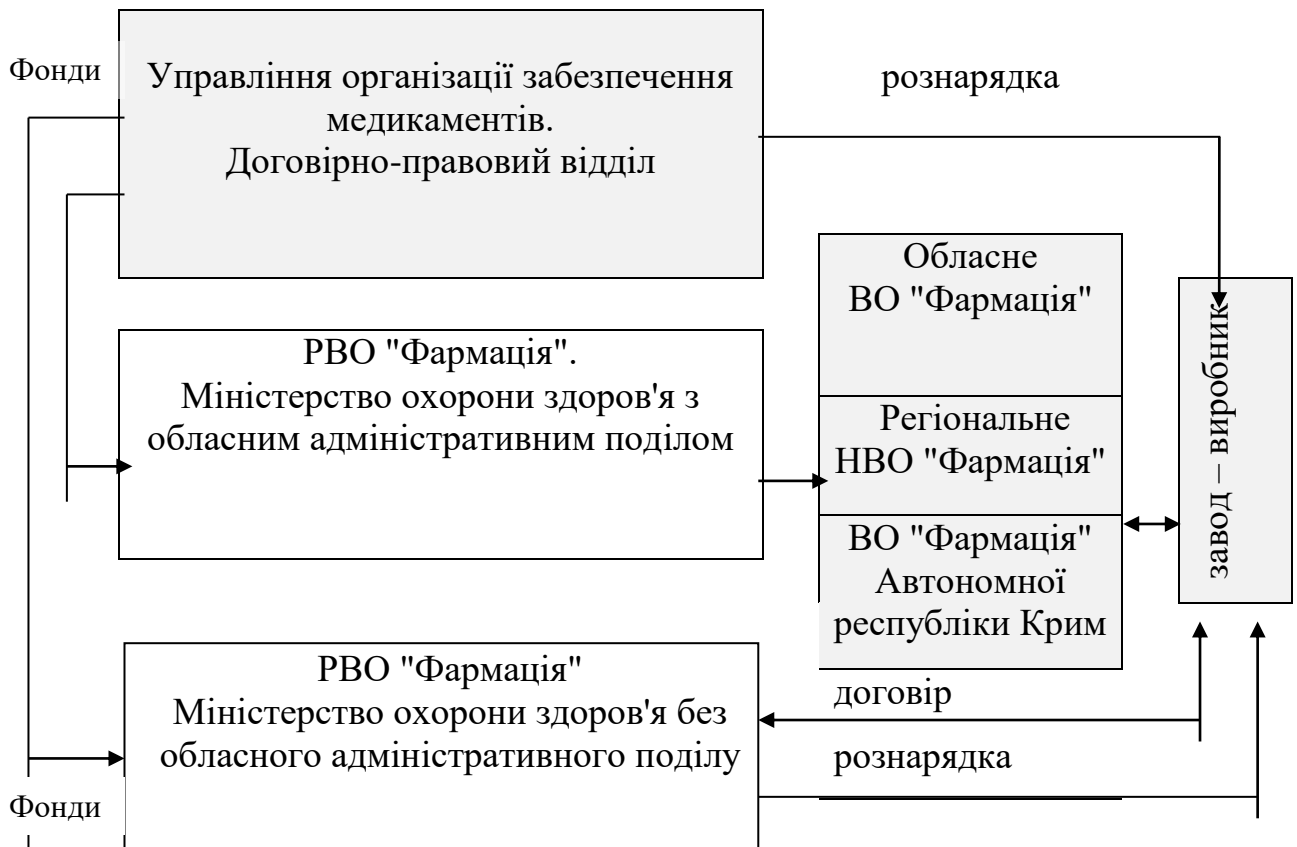


Рис. 1.3. Організація укладання договорів на поставку продукції в умовах централізованого розподілу медикаментів (до 1990 року)

У 90-х роках фармацевтичні підприємства перейшли на самостійне регулювання виробничо-комерційної діяльності, що значно скоротило частку централізованого розподілу медикаментів через обласні аптечні управління і централізовані аптечні склади та збільшило відсоток реалізації через торгових посередників і дистриб'юторів, які формують одно-, дво-, трирівневі канали розподілу (рис. 1.4).

Як бачимо з рис. 1.4, в Україні склалася специфічна товаропровідна система розподілу лікарських засобів: виробники – посередники – аптеки – споживачі – лікарі. Вона докорінно відрізняється від системи просування препаратів, характерної для держав з розвинутою економікою, яка має таку послідовність розподілу: виробники – посередники – лікарі – споживачі – аптеки. Таким чином, головна роль у нашій державі при визначенні рівня попиту на лікарські засоби належить аптекам, які контролюють 90% роздрібною торгівлі медикаментами.

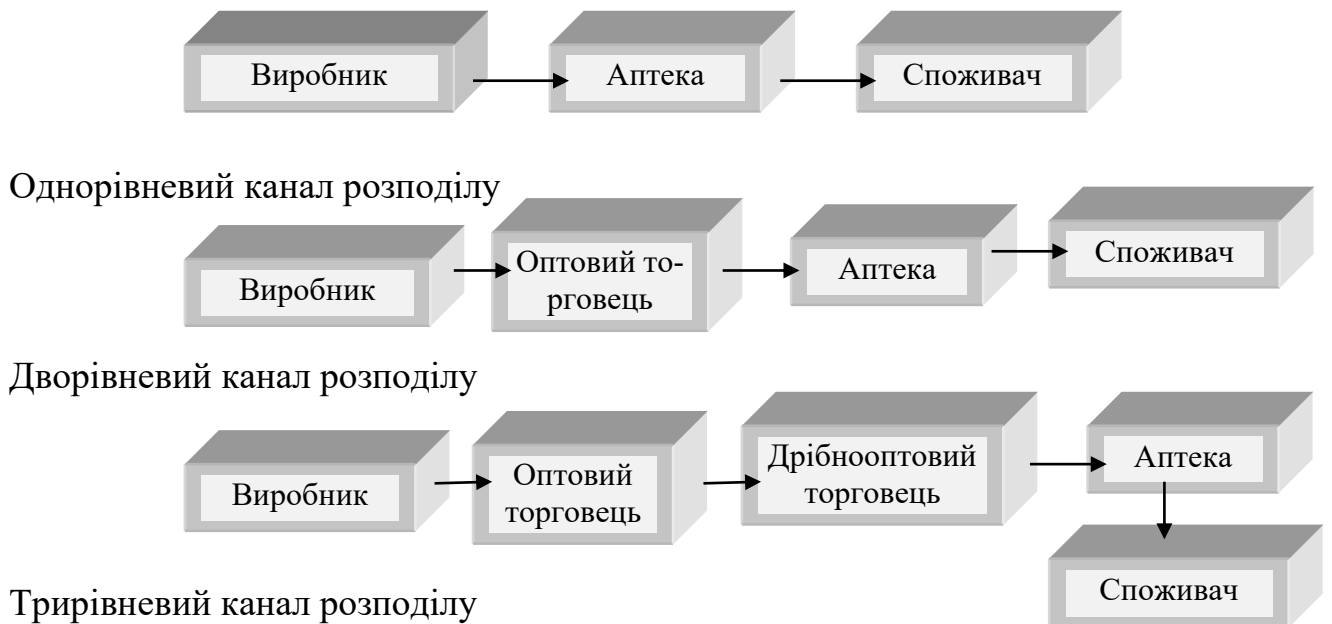


Рис. 1.4. Канали розподілу лікарських препаратів українськими фармвиробниками

На оптовому українському ринку медикаментів 80% належить посередницьким комерційним фірмам, перевагами збуту через яких є:

- скорочення часу на реалізацію товару, що дає можливість спрямовувати всі зусилля на виробництво, не витрачаючи час на пошук ринків збуту ;
- фінансова стабільність, яку забезпечують посередники своєчасною оплатою лікарських засобів навіть у період фінансових криз;
- оперативне вивчення фармацевтичного ринку, формування нових та розширення старих ринків збуту забезпечують дистриб'ютори, які стають експертами регіональних ринків.

Торгівля медикаментами в Україні регулюється Законом "Про лікарські засоби" [64], статтею 19 (Розділ VI) якого визначено, що оптову закупівлю, оптову і роздрібну реалізацію рецептурних лікарських засобів на території України здійснюють підприємства, заклади, організації на основі ліцензії. Видано приблизно 3 тисячі ліцензій на право оптової реалізації медикаментів [44, с. 10]. За логікою економічного розвитку неминучою є подальша концентрація посередницького капіталу – злиття дрібних оптових фірм у великі компанії. У найближчому майбутньому на загальнодержавному оптовому ринку буде не більше п'яти великих посередників, які торгуватимуть за цінами виробників і нижчими у результаті гнучкої системи ціноутворення виробника. Структура регіональних ринків теж матиме не більше п'яти оптових фірм, у яких торгова націнка не перевищуватиме 10% залежно від форми оплати. Першим кроком на шляху до змін стало створення державної акціонерної компанії “Ліки України” в липні 1997 року шляхом об'єднання третини державних аптек.

За 1993–1994 роки 40% підприємств Держкоммедбіопрому змінили форму власності [183, с. 11], 71% медпрепаратів випускають приватизовані підприємства, 11% – державні, 10% – орендні, 8% – корпоратизовані. Надання економічної самостійності хіміко-фармацевтичним заводам і фабрикам зумовило виникнення в них проблем з ліцензуванням, отриманням субстанцій і сировини, реалізацією продукції. У таких умовах, звичайно, доречною є політика державного протекціонізму стосовно галузі, що має значну соціальну вагу, оскільки 60–70% споживчого ринку займає державний сегмент (хворі в лікувально-профілактичних закладах, низка категорій амбулаторно-поліклінічних хворих, а також хворих, які мають

право на знижку оплати на 50%). Платоспроможний попит державного сегмента повинен забезпечуватися за рахунок коштів бюджетів усіх рівнів і позабюджетних асигнувань, проте, у зв'язку з постійним дефіцитом бюджету асигнування з нього виділяють на рівні 50% і менше від потреби [44, с. 7], що спричиняє затримку повернення платежів виробникам більше як на три місяці.

Такі умови господарювання вимагають від управлінського апарату фармацевтичних підприємств проводити пошук альтернативних секторів споживчого ринку медичних препаратів, що дозволило б з найменшими затратами отримувати оптимальні результати, – необхідний рівень прибутковості, збільшення обсягів продажу, розширення ринкової частки, досягнення інших цілей підприємства. Отже, управлінська діяльність на сучасному етапі розвитку виробництва лікарських засобів – в умовах формування ринкових відносин – є важливим фактором функціонування і економічного зростання хіміко-фармацевтичних підприємств, що залежить від умілого впровадження і використання принципів, прийомів, методів і моделей концепції ринкового управління на мікрорівні – менеджменту підприємства.

Адміністративно-командні механізми господарювання виявилися в 90-х роках непридатними для використання на вітчизняних підприємствах, які перейшли на ринковий шлях розвитку, тому правомірним є звернення українських економістів-практиків як до вивчення досвіду діяльності промислових фірм, що вже понад століття ефективно функціонують в умовах ринкової економіки, так і теоретичних загальнонаукових набутоків у сфері ринкового управління.

Ознайомлення з літературними джерелами, що стосуються ідей управління, датованих 70–80-и роками, свідчить про спрямованість тогочасної управлінської думки на обґрунтування принципів прямого, централізованого управління виробничо-господарською діяльністю підприємств з боку державних органів. Хоча вже в той період почали виходити видання, які ознайомлювали вітчизняних фахівців з капіталістичною, спрямованою на прибуток, концепцією управління [6, 55, 149]. У 1981 році вийшла наукова праця Г. Кунца і С. О'Доннела “Управління: системний і ситуаційний аналіз управлінських функцій” [94], а ще раніше – в 1970 році –

побачив світ повний “Курс для вищого управлінського персоналу” [95], популярний огляд результатів відомих досліджень у теорії управління був зроблений у книзі Д. О’Шонессі “Принципи організації управління фірмою” [142].

Серед робіт вчених СРСР, присвячених даній тематиці, найістотнішою була, на нашу думку, книга академіка Д.М. Гвішіані “Організація і управління” [32].

Найфундаментальнішим перекладним виданням останнього десятиріччя стала, на наш погляд, праця провідних американських вчених М. Мескона, М. Альберта, Ф. Хеддоурі “Основи менеджменту” [113], в якій, по-перше, найповніше описані найважливіші елементи сучасних знань про управління, збалансовано висвітлено досягнення і вклад різних підходів та шкіл у сучасну управлінську думку; по-друге, книга є прикладом високого наукового рівня, чіткості викладених визначень і формулювань, почуття міри у викладенні наукових істин, побудованих на синтезі науки, мистецтва і практичного досвіду. Основні ідеї, висвітлені в науковому доробку американських економістів, знайшли підтримку і подальше дослідження в роботах українських вчених Б.М. Андрушківа [3], В.П. Жигалова [60], Н.П. Тарнавської [186], Ф.І. Хміля [212].

На думку М.Х. Мескона, еволюційний розвиток управлінської думки відбувався в 20 сторіччі у розрізі кількох підходів і шкіл: 1) підхід наукового управління (школа наукового управління, адміністративна школа, школа психології і людських стосунків, школа кількісних методів); 2) процесний підхід; 3) системний підхід; 4) ситуаційний підхід [113, с. 65–84]. Оскільки для вітчизняних підприємств в умовах формування ринкових відносин важливою стає їх адаптація до нових принципів господарювання, пошук нової парадигми управління, особливий інтерес для них повинні мати, на наш погляд, два останніх підходи в поглядах на науку управління: системний і ситуаційний.

Системний підхід – це набір принципів, спосіб мислення щодо організації управління, прихильники якого розглядають підприємство як систему – певну цілісність, що складається із взаєпов’язаних частин, кожна з яких вносить свій вклад у характеристику цілого [113, с. 79]. Підприємства (організації) є відокремленими системами, які взаємодіють із зовнішнім середовищем і мають здатність пристосовуватися до нього з метою подальшого функціонування.

Логічним продовженням системних досліджень стала розробка ситуаційного підходу, згідно з яким усі процеси в середині підприємства є адекватною реакцією на вплив зовнішніх факторів, на ситуацію, що склалася в даний момент часу. Ситуаційний підхід пов'язує конкретні прийоми і концепції з визначеними конкретними ситуаціями для ефективного досягнення завдань організацій.

Системний та ситуаційний підходи отримали підтвердження і подальший розвиток у поглядах на концепцію управління господарською одиницею в умовах ринку, прихильники якої констатують, що досягнення будь-яких цілей підприємства, що функціонує на ринкових засадах стає можливим лише завдяки вивченню всіх зовнішніх факторів, потреб і попиту споживачів, орієнтації на них виробництва – з одного боку, а з іншого – в активному впливі на існуючий попит, на формування споживчих потреб і уподобань. Такі погляди на систему управління в умовах ринку відомі в економічній термінології як маркетинг.

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

- виробництво, на основі детального вивчення ринку, потреб і попиту споживачів, конкурентоспроможності продукції;
- постійне розширення товарного асортименту, освоєння випуску нових видів продукції, впровадження нових виробничих технологій;
- 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 комерційних кредитів, знижок);
- створення привабливого фірмового стилю і упаковки; формування і динамічна підтримка оптимальної структури цін на продукцію;
- висока мобільність підприємства, здатність прогнозувати стан зовнішнього середовища, власну реакцію на його зміни, приймати адекватні рішення, що забезпечили б своєчасне задоволення споживчого попиту та отримання прибутку.

Про це наголошувала автор у статті “Впровадження концепції маркетингу на підприємствах національної фарміндустрії” [27].

Першочерговими цілями маркетингової діяльності підприємств фармацевтичного бізнесу до 2005 року є виживання в умовах конкурентної боротьби, розширення ринків збуту завдяки освоєнню виробництва, зберігання і транспортування лікарських препаратів, які б відповідали міжнародним стандартам якості GMP (Good Manufacturing Practice – практика якісного виробництва). Цього можна досягти шляхом збільшення інвестицій. Оскільки українське законодавство забороняє продаж землі та підприємств у власність іноземним компаніям, то останні обмежуються лише створенням в Україні кінцевої фази виробництва – фасування ліків. Отже, вітчизняним підприємствам доводиться розраховувати тільки на внутрішні ресурси. У 1997–98 роках у структурі інвестиційних ресурсів галузі 65% становив власний прибуток підприємств, 12% – амортизаційні відрахування, 22% – залучені інвестиції і лише 1% припадав на державну підтримку [219, с. 11].

За розрахунками Держкоммедбіопрому, при середній вартості реконструкції виробничої ділянки 15,8 млн. грн., для її здійснення протягом трьох років підприємству необхідно щорічно реалізовувати медикаментів на суму не менше 46,3 млн. грн. [170, с. 78]. Отже, теоретично, реконструкцію зможуть дозволити собі лише шість–сім найбільших підприємств-лідерів: АТ "ФФ "Дарниця", АТ "Київ-медпрепарат", АТ "Фармак", "Борщагівський ХФЗ", АТ "ФФ "Здоров'я", АТ "Галічфарм". Для менших підприємств реальним шляхом виходу з ситуації, що склалася, є об'єднання їх фінансових зусиль, злиття з потужнішими компаніями.

На думку керівництва галузі [182, с. 11], перший етап її реформування, пов'язаний з реструктуризацією, вже завершився; на наступному передбачено створити відповідну нормативно-правову базу, спираючись на яку, можна було б стабілізувати роботу підприємств, що в 1998 році вперше за останніх п'ять років економічного зростання зазнали падіння темпів виробництва. Вихід із ситуації, що склалася, адміністрація підприємств вбачає в розширенні асортименту імпортозамінної продукції, збільшенні експорту, поліпшенні роботи з споживачами (гнучка взаємодія з комерційними структурами, реклама, робота з лікарями та працівни-

ками аптечних закладів), тобто в реалізації низки маркетингових заходів у недержавному сегменті фармацевтичного ринку, які б сприяли зростанню конкурентоспроможності та ринкової частки вітчизняних товаровиробників.

Не зважаючи на те, що керівники хіміко-фармацевтичних підприємств погоджуються з необхідністю використання механізмів маркетингу в ринкових умовах господарювання, проте цілісного розуміння цієї функції менеджменту в них, як правило, немає. Переважає трактування маркетингу як ефективної організації процесу реалізації продукції.

Отже, доцільним є з'ясування суті економічних понять “маркетинг” і “збут”, що є передумовою розмежування основних завдань та здійснення контролю таких видів операційної діяльності підприємства як маркетингова і збутова.

1.2. Порівняльна характеристика економічних понять “маркетинг” і “збут”

Не зважаючи на те, що термін “маркетинг” (“market” – ринок) зустрічається в економічній літературі часто, проте єдності у його визначенні нема. Маркетинг трактують, зазвичай, як ринкову концепцію управління господарською діяльністю підприємств, що спрямована на вивчення ринку, економічної кон'юнктури, потреб і запитів споживачів з метою орієнтації на них виробництва товарів і послуг.

На думку Ф. Котлера [87, с. 59–68], маркетинг необхідно розглядати з точки зору концептуального підходу – теоретичних засад ринкової діяльності суб'єктів господарювання. Цей автор виділяє п'ять можливих концепцій маркетингу: 1) концепція вдосконалення виробництва та зниження на цій основі витрат, що дозволяє проводити зниження цін, автоматично вирішуючи проблеми із збутом продукції; 2) концепція вдосконалення товару – спрямовує виробника на випуск товарів високої якості, за які покупці, виходячи з порівняльних переваг, готові заплатити більше, ніж за низькоякісні товари-аналоги; 3) концепція інтенсифікації комерційних зусиль (концепція збуту) – передбачає, що без достатніх інтенсивних заходів у сфері стимулювання збуту неможливо досягнути бажаного рівня реалізації продукції; 4) концепція маркетингу – полягає у виявленні потреб цільових ринків та їх задоволенні засобами ефективнішими, ніж у конкурентів; 5) концеп-

ція соціально-етичного маркетингу пропагує використання маркетингу з урахуванням інтересів зростання добробуту всіх членів суспільства. Звідси, маркетинг – це спрямування ділового мислення в умовах ринкових відносин на пошук шляхів задоволення потреб споживача й отримання кінцевого результату діяльності підприємства – прибутку чи досягнення інших цілей.

Дещо далі просунулися в розумінні маркетингу економісти, які розглядають його як “комплекс прийомів дослідження торгово-збутової діяльності підприємства” – В.Є. Хруцький [176, с. 17], як “підприємницьку діяльність, яка управляє просуванням товарів і послуг від виробника до споживача” – Дж. Еванс, Б. Берман [229, с. 16] або ж як “мистецтво запропонувати споживачу товар чи послугу, яка буде користуватися попитом, правильно визначити ціну, вибрати канали збуту і організувати рекламну кампанію” – Р. Хізрич, М. Пітерс [212, с. 97]. Хоча зазначені вчені-дослідники й акцентують увагу на спрямованості маркетингу до вирішення проблем, пов'язаних із збутом, проте це вже не підміна одного поняття іншим, а зосередження на найважливіших елементах діяльності виробничо-фінансових систем за умов їх ринкового господарювання.

Квінтесенцією сучасного бачення маркетингу є його визначення як економічного процесу, спрямованого на задоволення потреб споживача на основі “вивчення запитів потенційних покупців” (Едвін Дж. Долон, Д. Ліндсей [52, с. 332]), “планування і втілення замислу щодо ціноутворення, просування і реалізації ідей, товарів і послуг шляхом обміну” (Американська асоціація маркетингу [146, с. 6]), який задовольняє цілі окремих осіб і організацій. Хоча дане осмислення маркетингу як наукового підґрунтя ведення сучасного господарства, що забезпечує кожного споживача необхідною високоякісною продукцією, є містким, але знову простежується асоціація з функцією раціонального розподілу продукції.

Важливе значення для розуміння маркетингу має теорія життєвого циклу товару, згідно з якою товар проходить певні фази економічного розвитку: розробка, впровадження на ринок, розвиток ринку, стабілізація, скорочення ринку. Якщо збут продукції є завершальною стадією кругообігу коштів, то маркетинг, на думку Є.В. Савельєва, – система організації та управління всіма сторонами ділової акти-

вності фірми – від найперших наміток конструкції та технології виробництва нового товару до його доставки споживачу і наступного обслуговування [108, с. 4].

З точки зору інституційного підходу розглядає маркетинг Гордон Дж. Болт [12, с. 225], вбачаючи в ньому своєрідну оболонку, що об'єднує та інтегрує всі види діяльності, які ґрунтуються на виявленні та врахуванні потреб, їх реальному втіленні в процесі науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт і у виробництві, стимулюванні попиту та просуванні продукції від виробника до споживача. Тобто маркетингова діяльність охоплює всі процеси на підприємстві: планування, фінансування, науково-дослідні роботи, виробництво, збут (додаток Б).

Таким чином, у трактуванні маркетингу різними економістами можна виділити кілька основних концепцій і підходів (додаток В):

- ❖ *концепція збуту* – Р. Кокс, Д. Хьюс, Американська асоціація маркетингу (1948 рік) – відповідно до якої маркетинг є ніщо інше як діяльність, пов'язана з переміщенням товарів і послуг від виробника до споживача;
- ❖ *концепція інтенсифікації комерційних зусиль* – Дж. Еванс, Б. Берман, Р. Хізрич, М. Пітерс, В.Є. Хруцький – акцентує увагу на активізації збутової діяльності, методах стимулювання товаропросування;
- ❖ *концепція задоволення потреб споживачів*, прихильники якої – Ф. Котлер, Едвін Дж. Долон, Д. Ліндсей, Американська асоціація маркетингу (1985 рік) – вважають, що головною метою маркетингової діяльності є вивчення запитів потенційних покупців та їх задоволення;
- ❖ *концепція життєвого циклу товару* розглядає маркетинг з точки зору його протяжності в часі, місця у виробничому циклі. На думку Є.В. Савельєва, П.С. Зав'ялова, П.Г. Перерви, маркетинг на промисловому підприємстві як розпочинає життєвий цикл товару, так і завершує його;
- ❖ *інституційний підхід* представляють, зокрема Гордон Дж. Болт, В.Н. Парсяк, Г.К. Рогов, М.С. Пушкар, які стверджують, що маркетинг є “оболонкою”, котра інтегрує всі функції фінансово-господарської діяльності підприємства;
- ❖ *управлінський підхід* – отримав найбільше прихильників: Д.І. Баркан, Є.В. Савельєв, Д.А. Штефанич, Л. Роджер. Британський інститут управління дав у 1974

році наступне визначення маркетингу: “Маркетинг – це один із видів творчого управління діяльністю, який сприяє розширенню виробництва і торгівлі та збільшенню зайнятості шляхом виявлення запитів споживачів та організації їх досліджень і розробок для задоволення цих запитів; маркетинг пов'язує можливості виробництва з можливостями реалізації товарів і послуг, обґрунтовує характер, напрямки і масштаби всієї роботи, необхідної для одержання прибутку в результаті продажу максимальної кількості продукції кінцевому споживачу” [146, с. 6]. Отже, на наш погляд, якщо всі попередні підходи розглядають маркетинг з якогось одного боку: як сукупність теоретичних засад раціональної організації товароруку (концепція збуту), або як набір способів стимулювання продажу продукції (концепція інтенсифікації комерційних зусиль), або ж, крім цього, додається необхідність попереднього виявлення потреб споживачів з метою їх задоволення; в інших випадках обирається часовий критерій (концепція життєвого циклу товару) чи критерій місця і ролі відділу маркетингу у виробничому циклі підприємства, то управлінський підхід, не відкидаючи значення попередніх, концентрується не у сфері функціональних завдань, а вирішальною мірою в сфері менеджменту.

Даючи критичну оцінку визначенням маркетингу на основі вивчення ряду літературних джерел як зарубіжних, так і вітчизняних авторів, слід відмітити, що його концепція як інтегративної функції менеджменту є, поки що, на наш погляд, вершиною еволюційного розвитку економічної думки щодо цього виду ділової активності і відповідає сучасній практиці господарювання промислових підприємств. Звідси, пропонуємо наступне визначення маркетингу: *маркетинг* – 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.

Маркетингова діяльність включає декілька функціональних підвидів.

Дж. Еванс і Б. Берман [229, с. 20] виділяють такі її функції: 1) аналіз навколишнього середовища і ринкові дослідження; 2) аналіз споживачів; 3) планування товару; 4) планування збуту; 5) планування просування товару; 6) планування цін; 7) забезпечення соціальної відповідальності; 8) управління маркетингом. Схожу

класифікацію функцій маркетингу подають вітчизняні автори: В.Г. Герасимчук [34, с. 16], А.Н. Бурлаков [15, с. 13], А.Ю. Єгоров [56, с. 17], а В.Є. Хруцький [176, с. 28] ще й деталізує її, додаючи функції аналізу обсягу товарообігу; вивчення конкурентів; дослідження рекламної діяльності; вивчення ринкових ніш.

С.С. Гаркавенко [31, с. 18–20] трактує функції маркетингової діяльності як сім кроків на ринковому шляху виробника до споживача: 1) комплексне дослідження ринку; 2) стратегія маркетингу; 3) товарна політика; 4) цінова політика; 5) збутова політика; 6) просування товарів; 7) організація та контроль маркетингу.

П.Г. Перерва [146, с. 13–17] визначає функції маркетингової діяльності як напрямки діяльності підприємства:

1. Визначення перспективної потреби в продукції шляхом дослідження загальних тенденцій розвитку промисловості країни і її основних галузей, факторів науково-технічного прогресу та перспектив їх зміни.
2. Визначення існуючого і потенційного попиту споживачів на продукцію підприємства шляхом комплексного вивчення ринку і перспектив його розвитку.
3. Організація науково-дослідної роботи, створення нових зразків продукції.
4. Організація, планування та фінансування виробництва нових видів продукції відповідно до попиту на них і часткою підприємства на товарному ринку.
5. Організація і вдосконалення систем і методів збуту та розподілу продукції.
6. Регулювання і координація діяльності підприємства, включаючи управління виробництвом, постачанням, збутом, рекламою, сервісним обслуговуванням.

Усі наведені трактування функцій маркетингової діяльності є недосконалими: деякі функції (ринкових досліджень, збуту) значно деталізують; окремі підфункції виділяють в головні (цінова політика, вивчення конкурентів, визначення обсягу продажу); занижується або взагалі нівелюється роль функцій стимулювання збуту і реклами. Тобто відсутня чітка система поділу функцій маркетингу.

Спробу систематизувати функції маркетингової діяльності здійснив американський професор Ф. Котлер [87]. Він, виходячи з класичного розуміння маркетингу-мікс (система “4-р”: ціна (price), товар (product), ринок (place), прибуток (profit)), виділяє в маркетинговій діяльності чотири функції: 1) збір інформації та

маркетингові дослідження; 2) планування асортименту продукції; 3) збут і розподіл; 4) стимулювання збуту, реклама. Об'єднуючою їх ланкою повинне бути управління маркетинговою діяльністю. Аналогічні погляди на вказану проблему мають Є.П. Голубков [42], В.Р. Прауде, О.Б. Білий [151], В.Т. Сєврук [167].

Універсальний підхід до узагальнення функцій маркетингу знаходимо в підручнику під редакцією А.М. Романова [109, с. 38], де їх подано як комплекс, що складається з 4-х блоків: 1) аналітична; 2) виробнича; 3) збутова; 4) функція управління і контролю. Таке відокремлення функціональних складових маркетингу дає змогу безпосередньо пов'язати їх з організаційною структурою підприємства, здійснювати регулювання і контроль за кожним видом маркетингових витрат.

Аналітична функція маркетингу полягає у проведенні маркетингових досліджень – систематичному нагромадженні бази даних, необхідної для визначення та реалізації тактики і стратегії підприємства, його маркетингової діяльності, що пов'язано із збором, аналізом, опрацюванням необхідної інформації (рис. 1.5.) службою маркетингу або зовнішніми незалежними консалтинговими фірмами.

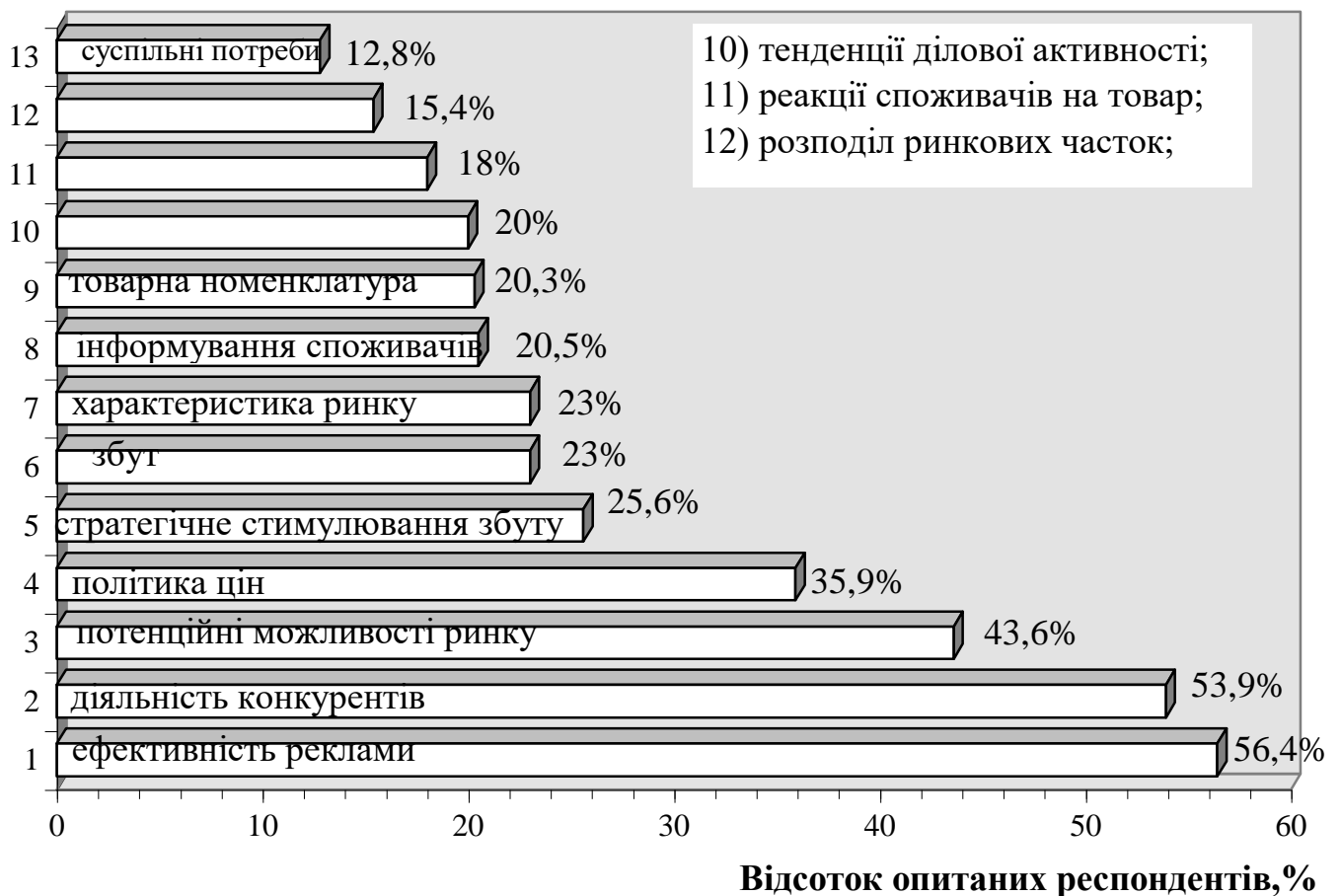


Рис. 1.5. Діаграма запитів споживачів маркетингових послуг (склала автор на основі [199, с. 25])

Маркетингові дослідження можна поділити на два блоки: 1) ринкові дослідження; 2) дослідження внутріфінансового середовища. Інформація, отримана у результаті маркетингового аналізу зовнішнього макросередовища, ринкової кон'юнктури, внутріфінансового стану, дозволяє підприємствам визначити пріоритетні цілі та напрямки діяльності, в певному часовому інтервалі, тобто здійснювати тактичне і стратегічне планування.

Важливим показником маркетингової активності є інноваційна (innovation – введення нового) діяльність товаровиробників – виробнича функція маркетингу. Міжнародні лідери фармбізнесу витрачають понад \$ 1 млрд. на наукові та дослідні роботи – 15–20% від обсягів продажу [78, с. 41]. Наукові розробки в галузі фармації в Україні проводить централізовано Державний науковий центр лікарських засобів. Власні наукові пошуки фармацевтичних заводів практично не ведуть. Кошти, які вони виділяють на науково-дослідні роботи, настільки малі, що їх навіть важко порівняти із затратами провідних фармацевтичних корпорацій світу.

У фармацевтичному бізнесі поряд з розробкою оригінальних фармацевтичних препаратів-інновацій НДІ займаються модифікацією вже існуючих (рис. 1.6).

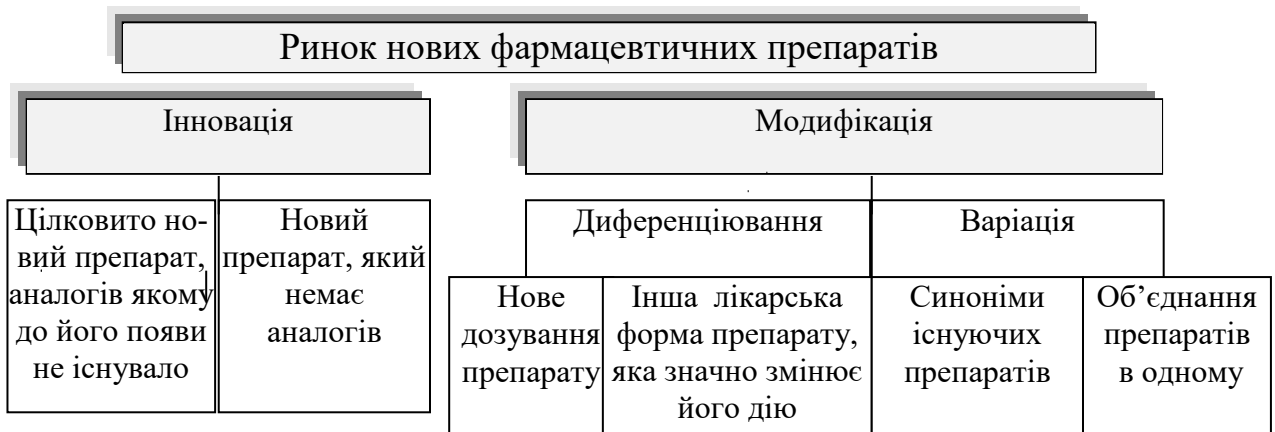


Рис. 1.6. Основні напрямки розвитку нових фармацевтичних продуктів

У процесі створення нового лікарського препарату виникають витрати на: 1) науково-дослідні роботи (фундаментальні дослідження): генерація ідей товару, відбір ідей, розробка і перевірка концепцій товару, економічний аналіз; 2) науково-технологічну діяльність (отримання, поширення, застосування нових знань у

сфері технологічних, інженерних, економічних питань); 3) дослідно-експериментальні роботи: конструкторська розробка торгової марки; розробка технологій виробництва товару; розробка регламентної документації; виготовлення дослідної партії; 4) доклінічні та клінічні випробування; 5) ліцензування і патентування препарату; 6) підготовку ринку і комерційну реалізацію.

Оскільки фармацевтичні підприємства самостійно майже не проводять розробку нових медикаментів, то їх витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи представлені, в основному, витратами на державну реєстрацію лікарських препаратів, на придбання документації: фармакопейних статей на готові лікарські засоби та сировину, технологічних регламентів; на придбання ліцензій і патентів (паушальний платіж) чи сплату роялті (періодичні процентні відрахування); на впровадження у виробництво препаратів-дженериків, які є новими для даного виробника; на поліпшення зовнішнього оформлення та розробку нової упаковки. Вартість комплексу документів – від 50 до 200 тисяч гривень.

Комерційний успіх як нового, так і вже освоєного лікарського препарату визначається інтенсивністю його збуту. У значній мірі на зростання збуту медикаментів впливає рішення лікаря про призначення певного препарату пацієнтам. Проте, як свідчить практика, лікарі схильні призначати препарати відомі, перевірені досвідом провідних спеціалістів щодо лікування конкретних захворювань. Тому на етапі впровадження нових лікарських препаратів на ринок доцільним є співробітництво фірм-виробників з "лідерами колективної думки". "Лідер колективної думки" – це лікар, який надає перевагу певному препаратові при лікуванні тих чи інших захворювань, є авторитетом у масштабах країни чи регіону, має досвід застосування препарату й активно стимулює процес "прийняття" цього препарату більшістю лікарів. Співробітництво з лідерами колективної думки доцільне ще на етапі премаркетингу – період від початку розгляду препарату для потенційного продажу на ринку до його впровадження на ринок. Отримавши інформацію від виробника, лідери колективної думки проводять реєстраційні, ознайомлювальні, наукові дослідження, аналізують власні дані, пишуть статті, готують виступи для своєї роботи під час впровадження; тобто здійснюють перевірку інформа-

ції компанії та підтверджують її. Підприємствам фармацевтичної індустрії необхідно створювати власну "сітку" лікарів – "лідерів колективної думки", які б пропагували вітчизняну продукцію, сприяли її успішній комерційній реалізації.

Продукуючи в умовах ринкового середовища, фармацевтичні підприємства, щоб зберегти конкурентоспроможність, повинні вдаватись і до інших методів стимулювання збуту, спрямованих на створення позитивної думки про продукцію підприємства та допомогу в її виборі, що веде до збільшення попиту, обсягів продажу. Найдієвішим інструментом системи ФОПСТИЗ вважають рекламу. В економічній літературі зустрічаються такі визначення цього методу ФОПСТИЗ: будь-яка платна форма неособистісного подання і просування ідей або послуг від імені спонсора [87, с. 482]; платне неособисте звернення через засоби масової інформації, інші види зв'язку, які агітують на користь певного товару, марки фірми [226, с. 91]; цілеспрямований інформативний вплив на споживача для просування товарів і послуг на ринках збуту [34, с. 269]. Згідно із Законом України "Про рекламу", реклама – це процес розповсюдження цілеспрямованої інформації про переваги конкретних товарів, робіт, послуг з метою створення популярності товарам, роботам, послугам і попиту на них, для оперативнішого поширення товару на ринках збуту. Рекламну діяльність можуть проводити спеціальна служба підприємства або ж рекламні фірми чи агенства.

Дієвим засобом реклами медпрепаратів є їх упаковка, яка повинна привертати увагу, передавати інформацію про товар з метою спонукання споживача до його придбання, вирізнення виробу з-поміж інших. Українські фармацевтичні підприємства вдаються також до інших засобів формування попиту і стимулювання збуту: АТ "ФФ "Дарниця" в 1998 році стала спонсором всеукраїнського конкурсу краси; ВАТ "Фармак", АТ "Київський вітамінний завод", КП "Біофарма", брали участь у проведенні виставок медичних препаратів.

Маркетингова діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, потребує належного регулювання й управління. Витрати на управління маркетинговою діяльністю – це витрати на утримання адміністративного персоналу служби маркетингу, яка здійснює тактичне і стратегічне планування, організовує належне інфор-

маційне забезпечення, керує асортиментною та ціновою політикою, проводить контроль виконання намічених цілей і завдань.

Виникнення маркетингу в країнах Заходу пов'язане із закономірним розвитком ринкової економіки, коли фірми в умовах надмірного випуску товарів поступово відмовилися від орієнтації на виробництво і все більше уваги почали звертати на впорядкування системи розподілу товарів. В Україні ринкове господарство лише формується, однак, неправильним є твердження, що маркетинг можна застосовувати лише в умовах надлишкової пропозиції товарів і послуг. Таке трактування, найімовірніше, пов'язане з спрощеним осмисленням маркетингу і ототожненням його з функцією раціональної організації збуту, хоча ефективний збут продукції є лише результатом маркетингових зусиль підприємства.

Виходячи із системного підходу, маркетинг можна розглядати як підсистему менеджменту, а збут – як підсистему господарської діяльності підприємства (поряд з постачанням і виробництвом). Незважаючи на це, ряд авторів прирівнюють маркетингову діяльність до збуту продукції. Це особливо характерно для класичних визначень маркетингу. Так, наприклад, Р. Кокс [196, с. 15] розглядав маркетинг як “потік товарів і послуг, що просуваються за певними каналами товароруху”, Д. Хьюс – як “організований комерційний обмін товарами і послугами з вигодою для всіх учасників обміну” [196, с. 14]. Класичне трактування маркетингу стало популярним у кінці 80-х років на теренах СРСР, його застосовували для пояснення торгової діяльності на зовнішньому ринку [134, с. 209]. Хоча ще в 20-х роках провідний американський маркетолог Теодор Левітт [108, с. 9] вважав, що різниця між маркетингом і збутом не зводиться до питань семантичного аналізу, оскільки в процесі збуту постачальник зацікавлений в заміні продукту на гроші, тоді як маркетинг – це процес безперервного пристосування продуктів до попиту і постачання їх відповідно до уподобань споживачів. Більшість зарубіжних і вітчизняних маркетологів (Ф. Котлер [87], Дж. Еванс, Б. Берман [229], В. Герасимчук [34]) також наголошує на тому, що збут – це хоча й найважливіша, але все ж одна з функцій маркетингової діяльності, тому потрібно чітко розмежовувати два види підприємницької активності: маркетингову діяльність і збут продукції.

Найчіткіше простежується різниця між економічними категоріями маркетингу і збуту, виходячи саме з управлінського підходу до маркетингу. Б.М. Андрушків [3, с. 7] вважає маркетинг одним із напрямків здійснення менеджменту, Д.І. Баркан [8, с. 11], А. Дам'янов, Є. В. Савельєв, Д. А. Штефанич [48, с. 9], В.Н. Парсяк [145, с. 17], Н.П. Тарнавська [186, с. 46] стверджують, що маркетинг є інтегрованою функцією менеджменту, яка перебуває у тісному зв'язку з іншими функціями глобального порядку (виробництво, постачання, фінансування) для забезпечення єдиної цілеспрямованості в діяльності.

Як зазначає Гордон Дж. Болт, робота торгового персоналу щодо виявлення і задоволення потреб клієнтів дуже близька з певними функціями маркетингу, проте це різні види діяльності, які взаємно збагачуються [15, с. 226].

І.М. Герчикова [35, с. 225] підкреслює, що маркетинг включає реалізацію збутової політики, що передбачає визначення каналів і методів збуту щодо кожного конкретного виду продукту, розрахунок можливих затрат на організацію збуту; однак сама організація збуту і проведення комерційних операцій належать до оперативно-господарської діяльності підприємства, на підвищення ефективності якої спрямовані всі функції управління, в тому числі маркетинг.

У словнику “Управління підприємством” (1990 рік) [200, с. 183] термін “реалізація продукції” подано як доставку продукції покупцям, які проводять її оплату відповідно до укладених договорів. Тобто, збут (реалізація) продукції з точки зору економічної теорії розглядають здебільшого як завершальну стадію кругообороту капіталу підприємства, коли відбувається перетворення товарної форми на грошову (... Г – Т – Г ...). Зведення збуту лише до юридичного акту купівлі-продажу є значно спрощеним (відоме як вузьке трактування).

На основі вивчення ряду літературних джерел з організації маркетингу і збуту на підприємстві, ми прийшли до висновку, що збутова діяльність ідентична маркетинговим категоріям “товарорух” або “розподіл”, оскільки: по перше, товарорух – це діяльність підприємства з планування, практичної реалізації і контролю за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення

прибутку для виробників [146, с. 175]; по-друге, товарорухом називається система, яка забезпечує доставку товарів до місць продажу в точно визначений час і з максимально високим рівнем обслуговування [109, с. 208].

Отже, за економічною суттю маркетинг і збут – це принципово відмінні категорії: якщо збут охоплює процеси фізичного переміщення готової продукції, то маркетинг спрямований на використання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів для управління підприємством в умовах ринку.

До збутової діяльності як системи товароруху слід включити (рис. 1.7):



Рис. 1.7. Функціональні елементи збутової діяльності

Питаннями розмежування витрат на збут і маркетинг займався в 20-х роках цього сторіччя англійський професор Е. Чемберлін. Він вважав, що проведення межі між цими двома видами витрат має таке ж фундаментальне значення, як і виявлення відмінностей між пропозицією та попитом. Хоча Е. Чемберлін вів мову про витрати на виробництво і збут, проте він відносив до витрат на збут витрати

на його стимулювання, рекламу, заробітну плату персоналу, зайнятого розподілом продукції, знижки покупцям, витрати на влаштування вітринних експозицій і виставок нових товарів, витрати на дослідження ринків збуту [217, с. 163–178], тобто ці витрати можна охарактеризувати як маркетингові, тому вважаємо, що Е. Чемберлін зробив одну з перших спроб розмежування витрат на збут і маркетинг. За теорією вченого при їх поділі необхідно керуватися двома критеріями: 1) потреби споживачів; 2) попит на продукт. Звідси, витрати збуту – це витрати, які: 1) не змінюють криву попиту; 2) покриваються споживачами, задовольняючи їх потреби; 3) здійснюються з метою пристосування продукту до попиту. Маркетингові ж витрати: 1) необхідні для зміни кривої попиту; 2) зміни потреб споживачів; 3) для пристосування попиту до продукту.

Розмежування двох функціональних видів діяльності – маркетингової та збутової – це не лише питання впорядкування трактування в економічній теорії понять “маркетинг” і “збут”, а й можливість ефективного управління цими видами ділової активності.

У другій половині цього сторіччя в теорії менеджменту стала популярною концепція “управління за цілями”, яка констатує, що управлінський цикл повинен включати такі етапи [109, с. 306]: формування цілей підприємства; оцінка наявних засобів для вирішення поставлених проблем; розробка програм дій; керівництво програмою; оцінка поставлених цілей, контроль виконання. Основною метою збуту продукції є її доставка споживачу та своєчасне отримання грошових коштів. Вихідною стратегічною ціллю маркетингової діяльності є *формування і зміна попиту*: його розвиток, стимулювання, збалансування, підтримання, зниження, а то й ліквідація, що досягається завдяки керуванню (на основі оптимального розподілу обмежених ресурсів підприємства) чотирма змінними, які включаються в маркетинг-мікс: ринок, товар, ціна, просування. Отже, можна стверджувати: маркетинг і збут відповідають на підприємстві за вирішення якісно відмінних цілей, що вимагає проведення їх відокремленого контролю та оцінки виконання.

Зазначені принципи управління співзвучні з концепцією ефективного менеджменту – “теорією вкладу”, згідно з якою кожна підсистема підприємства вно-

суть певний вклад у досягнення загальних його цілей, тому виникає питання оцінки кожного індивідуального “вкладу”, зіставлення затрат з отриманими результатами, оцінки ефективності відповідної сфери діяльності. Узагальнення порівняльної характеристики економічних понять “маркетинг” і “збут” подано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Порівняльна характеристика економічних понять “маркетинг і “збут”
(складено самостійно)**

Порівняльна ознака	Маркетинг	Збут
Концептуальний підхід	виявлення та задоволення потреб цільових ринків засобами, ефективнішими, ніж у конкурентів	бажаний рівень реалізації досягається завдяки заходам щодо стимулювання збуту
Теорія життєвого циклу товару	система організації та управління всіма сторонами ділової активності підприємства	завершальна стадія кругообороту капіталу на підприємстві
Інституційний підхід	охоплює всі процеси на підприємстві: планування, фінансування, управління, науково-дослідні роботи, виробництво і збут	охоплює лише процес реалізації (пакування, складування, транспортування, опрацювання замовлень, управління товарорухом)
Системний підхід	підсистема менеджменту	підсистема господарської діяльності підприємства
Управлінський підхід	інтегративна функція менеджменту	управління рухом товарів від виробника до споживача
Попит	займається створенням або зміною попиту на продукт	прямо не впливає на попит
Потреба	змінює потреби споживачів	задовольняє потреби споживачів
Характер досягнення поставлених цілей	управління підприємством мовах 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 продажу і прибутку, зміна	задоволення потреб споживача; виручка від реалізації продукції

	попиту на продукт, збільшення кількості клієнтів, збільшення ринкової частки, освоєння нових видів продукції	
--	--	--

Отже, на основі загального аналізу літературних джерел ми довели, що ототожнення економічних понять “маркетинг” і “збут є неправомірним, оскільки між ними існують суттєві відмінності: якщо маркетинг – це механізм управління господарською діяльністю підприємств, то 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 економічні показники роботи підприємства.

Основним джерелом даних про маркетингову і збутову діяльність повинна стати, на наш погляд, організована на підприємствах система управлінського бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік, за умови функціонування підприємств на засадах маркетингу, має надавати керівництву не тільки інформацію про фінансовий результат, величину дебіторської і кредиторської заборгованості, валові доходи та витрати, оцінку майна, а й дані, необхідні для управління маркетинговою діяльністю: про обсяги збуту, прибутку і рентабельності медикаментів у розрізі географічних ринків, каналів розподілу, дані про постійні та змінні витрати для визначення беззбиткового продажу продукції, про заборгованість у розрізі груп клієнтів і термінів погашення; а також про раціональне витрачання коштів, спрямованих на маркетингову діяльність. Між маркетинговою структурою і бухгалтерією на підприємстві повинні існувати постійні інформаційні потоки.

На жаль, традиційні системи бухгалтерського обліку змінюються значно повільніше, ніж підприємства, для обслуговування яких вони створені, тому введення маркетингових структур на підприємствах фармбізнесу з метою їх виживання і прибуткового функціонування на основі механізму ринкового регулювання від-

творювальних процесів залишається поки що поза увагою як бухгалтерів-практиків, так і економістів-дослідників й аналітиків.

1.3. Витрати на маркетингову та збутову діяльність, проблеми їх обліку й аналізу

В умовах ринкової економіки важливим є дослідження процесів організації обліку й аналізу маркетингової та збутової діяльності підприємств.

Суб'єкти господарювання хіміко-фармацевтичної промисловості, які активно використовують принципи маркетингового управління, повинні, насамперед, подбати про створення належної маркетингової інформаційної системи (МІС).

Найглибше проблеми маркетингового інформаційного забезпечення досліджені в працях Ф. Котлера [87, с. 114], який дав визначення маркетингової інформаційної системи як постійно діючої системи взаємозв'язку моделей, обладнання та методичних прийомів, призначених для збору, класифікації, аналізу, оцінки та поширення актуальної, своєчасної і точної інформації для її використання розпорядниками сфери маркетингу з метою вдосконалення планування, втілення в життя і контролю за виконанням маркетингових заходів.

МІС повинна включати три складові: входи \Rightarrow перетворення \Rightarrow виходи, – між якими необхідно налагодити тісні зворотні зв'язки. Входи МІС – це підсистема збору, обробки і зберігання первинних даних, які є результатом маркетингових досліджень, та зібраних заздалегідь вторинних даних. Вторинні дані поділяють на: 1) *внутрішні*, джерелами яких є бюджети, бухгалтерська звітність, виробничі плани, технологічні регламенти, норми, результати попередніх досліджень, документальні подання, за допомогою яких можна проаналізувати внутрішній стан підприємства; 2) *зовнішні*, джерелами яких є періодичні друковані медичні видання, довідники, інформаційні бюлетені, технічні канали засобів масової інформації, консалтингові фірми, рекламні проспекти, матеріали медичних конференцій, торгові посередники і агенти, покупці лікарських препаратів.

Оскільки інформаційне забезпечення в ринкових умовах перетворюється на визначальний фактор успіху окремих господарських ланок, то, на нашу думку,

між системою бухгалтерського обліку і маркетингу на підприємстві необхідно налагодити зворотний зв'язок: дані бухгалтерського обліку мають стати елементами внутрішньої маркетингової інформаційної системи; маркетологам же слід подавати в бухгалтерію дані про витрати на реалізацію маркетингових заходів, а разом бухгалтерський облік і маркетинг як інформаційні системи є основою складання фінансово плану, прогнозу збуту і фінансових результатів, інших показників тактичного і стратегічного прогнозування (рис. 1.8).

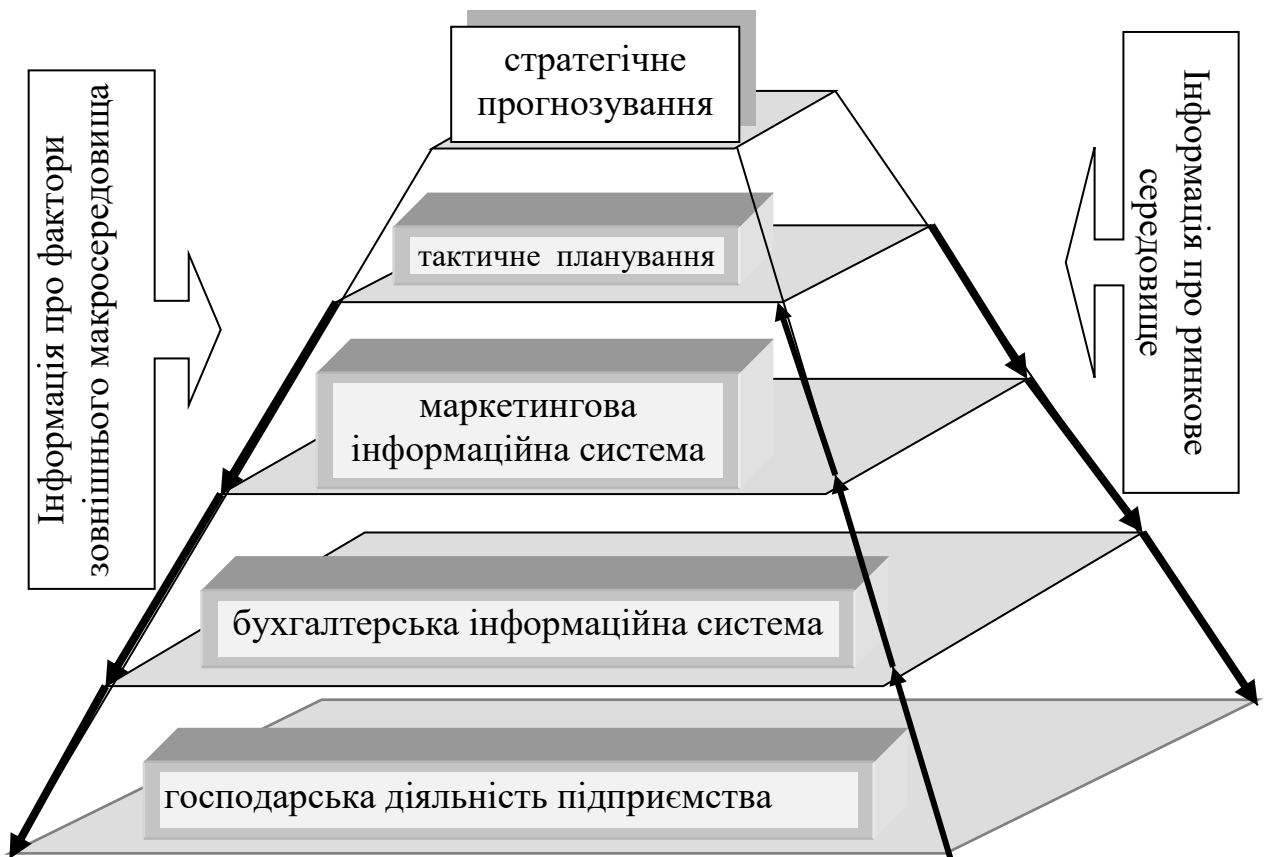


Рис. 1.8. Взаємозв'язок бухгалтерської та маркетингової інформаційних систем

На думку С.Ф. Голова, реформування системи управління на мікрорівні викликає необхідність використання нових підходів до організації і методології бухгалтерського обліку, визначення пріоритетних напрямків його розвитку на основі вивчення досвіду економічно розвинутих країн світу [38, с. 9].

Основою раціональної організації маркетингової та збутової діяльності є налагодження системи їх управлінського обліку.

Можна погодитися з твердженням Т.П. Карпової [81, с. 45], що об'єктами управлінського обліку виступають виробничі ресурси, господарські процеси та їх результати. До господарських процесів Т.П. Карпова відносить: постачальницько-заготівельну діяльність, виробничу, фінансово-збутову, організаційну. Облік кожного з них передбачає розв'язання певного кола специфічних завдань.

Ведення обліку в розрізі сфер основної діяльності пропагував ще у 70–80-х роках Д.У. Ураков [202, с. 13], який характеризував сферу діяльності як функціональну стадію кругообігу господарських засобів у процесі розширеного відтворення, здійснюваного в рамках підприємства (об'єднання). До сфер діяльності він включав: постачальницько-заготівельну; виробничу (основну і допоміжну), організаційну, фінансово-збутову, невиробничу.

Важливим для дослідження нашої проблеми є розкриття ролі ведення бухгалтерського обліку за сферами основної діяльності. Найкраще, на нашу думку, а також на думку В.В. Сопко [180, с. 9], це зробив німецький економіст Г. Бьоре [233, с.110–112], який виділяє три функціональних комплекси:

I. Комплекс прямих функцій підприємства: 1) використання виробничого потенціалу (виробництво готової продукції, упаковка); 2) матеріально-технічне постачання; 3) облік і канцелярська діяльність; 4) перспективний розвиток підприємства; 5) збут і розширення ринків збуту; 6) надання послуг покупцям; 7) управління підприємством.

I I. Комплекс допоміжних функцій: 1) комплектування кадрів і керівництво ними; 2) здійснення капіталовкладень; 3) енергопостачання.

III. Комплекс обслуговуючих функцій: 1) підвищення продуктивності праці; 2) експлуатація основних засобів; 3)–5) надання послуг: інформаційних, юридичних, конструкторських; 6) транспортування і складування цінностей.

Групування витрат за функціями проводять з метою встановлення їх змін у часі, виявлення залежності від обсягу випущеної або реалізованої продукції.

Польська дослідниця А. Яругова [233, с. 112] виділяє такі функціональні види витрат: 1) витрати на виробництво; 2) витрати на дослідження і наукові розробки; 3) витрати на реалізацію готової продукції.

Ведення обліку витрат виробництва спочатку за функціональним критерієм, а потім – за видами продукції, з метою контролю за прямими накладними витратами пропагують американські професори Джей К. Шим та Джоел Г. Сігел [223, с. 122]. Ідею обліку функціональних цільових витрат підтримують також В.Б. Івашкевич [70, с. 34] та Д.У. Ураков [202].

Вивчення практики господарювання фармацевтичних підприємств України дало нам змогу зробити висновок про необхідність використання як на підприємствах галузі, так і для інших суб'єктів господарювання, відокремленого обліку як маркетингової, так і збутової діяльності з метою отримання інформації щодо їх змін у часі, напрямків витрачання коштів; їх вплив на отримання підприємством додаткового прибутку; досягнення інших стратегічних цілей.

В умовах, коли фармацевтичні підприємства орієнтувалися на виробничу концепцію розвитку, в центрі уваги бухгалтерських працівників була проблема збільшення показників випуску товарної продукції при одночасному зниженні витрат виробництва (матеріальних, трудових, фінансових). У конкурентних умовах ринкового господарювання практично неможливо знизити рівень виробничих витрат компанії нижче певної межі (нижня границя ціни), тому необхідно шукати інші шляхи збільшення прибутків підприємства: освоєння ринкових "ніш"; використання різноманітних каналів розподілу; публічна пропаганда (реклама); інші способи доведення інформації до споживачів про вітчизняні аналоги лікарських засобів з використанням порівняльного аналізу цінових та якісних показників; модифікація існуючої фармацевтичної продукції на основі впровадження сучасних технологій виробництва. Тобто, збільшення прибутковості виробництва медикаментів стає можливим за умови збільшення витрат на маркетингову і збутову діяльність. Додаткові витрати на реалізацію маркетингової тактики і стратегії забезпечують додаткові прибутки.

Для практики ведення бухгалтерського обліку в Україні характерним є подання обмеженої інформації щодо збутової діяльності підприємств фармації, а дані про використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію функцій маркетингу та вимірювання їх ефективності, взагалі зали-

шаються поза увагою бухгалтерів. За модним словом "маркетинг" криється часто нераціональне витрачання коштів. Досі залишається невирішеним питання організації та методики обліку витрат на маркетингову діяльність як у синтетичному, так і в аналітичному розрізі, тому вважаємо, що це питання потребує детального вивчення і дослідження.

Вивчення ряду джерел, присвячених проблемам бухгалтерського обліку, дозволило нам зробити висновок про невиправдану обмеженість уваги до маркетингових витрат: автори монографій, посібників, публікацій або торкаються лише питання обліку складових цих витрат (витрати на рекламу, ринкові дослідження) або, якщо ототожнюють маркетингові витрати із збутовими.

У монографії колективу авторів "Оперативний контроль" [136, с. 129] серед функцій контролю в матричній структурі АСУП виділено підсистему "Управління маркетингом і реалізацією", але, на жаль, зміст маркетингу не розкрито.

С.Ф. Голов, розглядаючи класифікацію витрат у системі управлінського обліку [40, с. 216], зауважує, що підприємства, поряд з виробничими витратами, несуть також витрати на здійснення інших функцій: управління, маркетинг, розробки. Він [40, с. 220] відносить до витрат на збут і витрати на рекламу дослідження ринку, післяпродажне обслуговування клієнтів, що свідчить про ототожнення ним витрат на маркетинг і збут.

Н.М. Цветкова [191, с. 48] пропонує облік комерційних витрат вести за наступними статтями: 1) затрати на маркетингові дослідження; 2) затрати на організацію збутової роботи і виконання замовлень; 3) затрати на товарорух; 4) затрати на сервісне обслуговування покупців.

Отже, маркетингові витрати бухгалтери розглядають, як правило, поряд із збутовими. Вони справді схожі за своїм місцем у загальній класифікації витрат виробництва, проте відмінні за їх функціональним змістом і роллю в господарському процесі, за впливом на загальні результати діяльності. Щоб зрозуміти спільні ознаки маркетингових і збутових витрат розглянемо їх місце і значення в загальній класифікації витрат. Оскільки, по-перше, в практиці ведення вітчизняного бухгалтерського обліку категорії маркетингових витрат нема, по-друге, адаптація

України до ринкових умов господарювання викликає необхідність пристосовування національної системи обліку до міжнародних стандартів і принципів обліку, то звернемося до класифікаційних критеріїв витрат, які використовують у зарубіжних системах бухгалтерського обліку.

У ринкових умовах господарювання бухгалтерська система інформаційного забезпечення підприємства повинна підпорядковуватися цільовим потребам управлінського апарату для ефективної реалізації ним своїх функцій. Відповідно до цілей управління витрати поділяються на три категорії: 1) витрати, які використовують для калькулювання й оцінки готової продукції; 2) витрати на виробництво, дані про які є основою для прийняття рішень; 3) витрати, які використовують у системі планування, контролю і регулювання. У зарубіжній практиці обліку витрати виробництва для цілей калькулювання класифікують за такими критеріями: 1) за відношенням до процесу виробництва; 2) залежно від способу списання на собівартість; 3) за економічною роллю у процесі виробництва та цільовим призначенням; 4) за способами віднесення на собівартість об'єктів калькулювання.

За відношенням до процесу виробництва витрати можна поділити на виробничі й невиробничі. Виробничі витрати пов'язані безпосередньо з перетворенням сировини і матеріалів на готову продукцію за рахунок праці виробничого персоналу та експлуатації виробничого обладнання: прямі витрати матеріалів, прямі витрати праці, виробничі накладні витрати (змінні й постійні).

Невиробничі витрати – це витрати, що не входять у собівартість товарно-матеріальних запасів [230, с. 316]. В.Ф. Палій, Р. Вандер Віл [144, с. 126], С.Ф. Голов [40, с. 220] вважають, що до невиробничих витрат можуть бути включені маркетингові витрати, торгові витрати, адміністративно-управлінські витрати. Дж. Ріс, окрім названих витрат, додає ще витрати на наукові дослідження і розробки, виплату відсотків за кредит [230, с. 316]. М.Р. Лучко, виходячи з класифікації витрат, яку застосовують у США [105, с. 89], поділяє невиробничі витрати на: 1) витрати, пов'язані з географічним розміщенням (навантаження, розвантаження, рекламування, заробітна плата торгових працівників, витрати на переміщення); 2) адміністративні – витрати на утримання керівного персоналу, які логічно не мож-

на віднести до якогось іншого виду витрат; 3) витрати на дослідження і розробку нових видів продукції чи на вдосконалення вже існуючих; 4) витрати, пов'язані з випуском цінних паперів, гонорари за банківські послуги; 5) знижки з ціни продажу товарів, фінансові витрати. Звідси, маркетингові і збутові витрати, які ми досліджуємо, можна охарактеризувати як не виробничі. Трагування не виробничих витрат у вітчизняному і зарубіжному обліку не співпадають. Типове положення визначає не виробничі витрати як витрати допоміжних, обслуговуючих виробництв, які безпосередньо не беруть участі в технологічному процесі. Із метою входження України в світове економічне співтовариство, переорієнтації її бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти доцільно було б застосовувати визначення не виробничих витрат, прийняте в країнах Європи та США.

Залежно від способу списання на собівартість продукції витрати, відповідно до Положення бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, можна поділити на: 1) витрати, які включають у собівартість одиниці продукції – прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати; 2) витрати, які не включають до собівартості реалізованої продукції, а списують на фінансові результати – адміністративні витрати, витрати на збут, витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей, інші операційні витрати. Отже, маркетингові та збутові витрати зразу ж впливають на розрахунок прибутку, їх відносять на місяць, квартал, рік, коли вони були здійснені, не включаючи у собівартість запасів. Ці операційні витрати віднімають від валового прибутку з метою визначення фінансового результату від основної діяльності. Така методика обліку дає, по-перше, можливість контролювати величину непрямих витрат; по-друге, собівартість продукту не викривлюється внаслідок розподілу операційних витрат; по-третє, дозволяє визначити їх вплив на формування прибутку від основної діяльності.

Враховуючи економічну роль у процесі виробництва та цільове призначення витрат, як вітчизняні, так і зарубіжні бухгалтери проводять їх поділ на основні й накладні. Основні витрати Т.П. Карпова [81, с. 113], С.Ф. Голов [40, с. 219],

М.Р. Лучко [105, с. 87] визначають як витрати, що безпосередньо пов'язані з технологічним процесом. Накладні витрати – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести на певний продукт економічно можливим шляхом. Накладні витрати поділяють також на виробничі й невиробничі.

До невиробничих накладних витрат Т.П. Карпова [81, с. 122] пропонує включати: адміністративно-управлінські витрати; витрати на технічне і виробниче управління; витрати на управління постачальницько-збутовою та фінансово-збутовою діяльністю; оплату послуг сторонніх організацій; утримання і ремонт споруд, будівель, інвентарю; витрати на набір, підготовку, навчання, перепідготовку робочої сили; обов'язкові збори, податки, платежі, відрахування.

С.Ф. Голов [40, с. 220] включає до невиробничих накладних витрат: витрати на управління, дослідження і розробки, збут, інші функції бізнесу.

Звідси, спільні характеристики витрат на маркетинг і збут: невиробничі накладні витрати, які не включають у собівартість продукції. Проте за складом, характером впливу на результати діяльності підприємства вони суттєво різняться.

Маркетингові витрати – це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної ним маркетингової тактики і стратегії, які включають: 1) проведення маркетингових досліджень; 2) планування асортиментної політики та проведення інноваційної діяльності; 3) організацію збуту та його стимулювання; 4) управління маркетинговою діяльністю (табл.1.2).

Таблиця 1.2

Витрати на маркетингову діяльність хіміко-фармацевтичних підприємств

Функціональний вид витрат	Коротка характеристика витрат
Витрати на проведення маркетингових досліджень	витрати на проведення аналітико-оціночних ринкових досліджень: вивчення товарної структури, споживачів, оцінка кон'юнктури, конкурентного середовища, посередників, сегментація ринків, вивчення системи товароруку та ФОПСТИЗ; витрати на дослідження внутріфірмового середовища за допомогою проведення опитувань (телефонних анкетувань, особистого інтерв'ю, використання поштових послуг та комп'ютерної мережі), експериментів (ринкове тестування), спостереження; вивчення зовнішньої та внутрішньої інформації щодо досліджуваної проблеми та здійснення маркетингового аналізу

Витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи	витрати на придбання патентів і ліцензій, на реєстрацію технологічної документації; витрати на сплату відсотків (роялті) за надане право випуску певного препарату; витрати на науково-дослідні роботи; доклінічні й клінічні випробування; витрати на впровадження нового препарату на ринок
Витрати на формування попиту і стимулювання збуту	витрати на рекламну діяльність; витрати на стимулювання збуту; на реалізацію цінової політики підприємства (знижки з ціни певним категоріям покупців, знижки за оплату готівкою, знижки посередницьким організаціям), витрати на організацію виставок, демонстрацій; представницькі витрати
Витрати на управління маркетинговою діяльністю	витрати на утримання служби маркетингу, що здійснює тактичне і стратегічне планування асортиментної, цінової та збутової політики, організовує належне інформаційно-комунікаційне забезпечення, проводить контроль досягнення намічених цілей і виконання

Маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукт.

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 господарських договорів, обслуговування актів купівлі-продажу, випуску прайсів, каталогів, ведення обліку, на управління збутовою діяльністю. Праця, включена у ці процеси, не створює ні нової вартості, ні нової споживної вартості, тому чисті витрати збуту необхідно відшкодовувати за рахунок чистого доходу, створеного у матеріальному виробництві.

Зауважимо, що групування збутових витрат, передбачене Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (від 26.04.1996 р. N 473) [195]: 1) витрати на зберігання, вантаження, розвантаження і пакування продукції; 2) витрати, пов’язані з транспортуванням продукції; 3) витрати на сплату мита; 4) витрати на рекламу і передпродажну підготовку товарів; 5) інші витрати, пов’язані з реалізацією (участь у ярмарках, виставках, вартість безкоштовно наданих зразків і моделей, представницькі витрати), – було, на наш погляд, недосконалим. У одну класифікаційну групу включалися витрати, які належали до різних центрів витрат. Наприклад, витрати на зберігання (складське господарство) і витрати на вантаження й розвантаження продукції (транспортні витрати, які контролюються відділом збуту). Разом з тим в

окрему групу виділені витрати, які займають незначну частку в загальній сумі збутових витрат, – витрати на сплату мита.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” до витрат на збут включено: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку; витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів; витрати на транспортування і страхування готової продукції; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати, пов'язані із збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Хоча дана класифікація є детальнішою, ніж попередня, враховує особливості процесу реалізації, проте в ній відсутня єдність у виборі класифікаційного критерію. Тому з метою аналітичної оцінки збутових витрат необхідно вдосконалити їх групування та номенклатуру статей, відокремити витрати на маркетинг.

Для ефективного управління маркетинговою діяльністю важливим є надходження з бухгалтерії підприємства детальних даних щодо величини збутових витрат та напрямків витрачання коштів на маркетинг. Із метою збільшення аналітичності даних про витрати на маркетинг і збут доцільно організувати їх облік у розрізі сегментів. Сегментом називають елемент або предмет діяльності господарської одиниці, щодо якого менеджер збирає відповідну інформацію про витрати [223, с. 102]. На думку В.І. Ткача та М.В. Ткача сегментом діяльності є будь-яка позиція, за якою визначають фінансовий результат шляхом співставлення витрат з випуском [191, с. 88]. Сегменти діяльності вони поділяють на внутрішні – виробничі, групи виробів, замовлення, центри аналізу, прибутку, рентабельності та відповідальності; та зовнішні – типи покупців, класифіковані відповідно до професійного спрямування; класи клієнтів залежно від їх важливості: обсяг замовлень, чисельність, інші критерії; замовлення; географічні зони реалізації; канали розподілу: прямий продаж, продаж оптовикам, роздрібна торгівля.

Згідно з міжнародним стандартом бухгалтерського обліку № 14 "Звітність за сегментами" [155, с. 88–89], сегменти господарської діяльності можна поділити на виробничі та географічні. Виробничий сегмент – це частина компанії, залучена у виробництво певного товару, ризику і рентабельність якої відмінні від інших частин компанії. Критеріями виділення частин компанії в географічний сегмент є: схожість економічних і політичних умов та здійснюваних операцій; особливі ризики, що існують в певному регіоні, валютні ризики, валютні обмеження.

Пропонуємо на підприємствах фармації виділяти такі сегменти маркетингової діяльності: 1) внутрішні – асортиментні групи лікарських засобів, центри відповідальності й центри витрат; 2) зовнішні – регіони, географічні зони збуту, ринки збуту (класи, типи покупців), канали розподілу.

Асортиментні групи формують на основі таких ознак: 1) за фізичною природою: мазі, таблетки, настойки, ін'єкції; 2) за способом дії; 3) за сезонністю: препарати, що користуються постійним попитом, і препарати, попит на які залежить від пори року; 4) за способом відпуску споживачам: рецептурні, безрецептурні. Важливе значення має поділ готових лікарських засобів на рецептурні та безрецептурні. Особливостями ринку безрецептурних препаратів є те, що попит на лікарські засоби безпосередньо визначають потреби споживачів, він еластичніший порівняно з рецептурними, залежить від доходів населення. Це зумовлює особливості маркетингових витрат на ринку безрецептурних препаратів: значні витрати на рекламу в засобах масової інформації, додаткові витрати на забезпечення інформативності упаковки, орієнтація на визначене коло споживачів.

Маркетинг і збут у масштабах ділової активності фармацевтичного підприємства в цілому є однією із сфер (видів) його діяльності, в рамках якої доцільно організувати облік за центрами відповідальності. Концепція центрів відповідальності, яку сформулював Дж.А. Хіггінс [131, с. 159], знайшла підтримку в багатьох зарубіжних і вітчизняних авторів. Англійський професор Колін Друрі [53, с. 417] визначає центр відповідальності як "сегмент фірми, де управляючий несе відповідальність за роботу сегмента. Метою обліку є накопичення даних про витрати і доходи за кожним центром відповідальності таким чином, щоб відхилення

від кошторису можна було віднести на відповідальну особу". Таке ж трактування центру відповідальності знаходимо і в Ч.Т. Хорнгрена та Дж. Фостера, які пов'язують центри відповідальності з організаційною структурою фірми, в якій менеджери нижчих рівнів підзвітні адміністрації вищих рівнів. Облік відповідальності вони розуміють як систему, яка вимірює (оцінює) плани і дії кожного центру відповідальності, виділяючи такі їх типи: 1) центри витрат – підзвітні тільки за витрати; 2) центри продажу – підзвітні тільки за виручку; 3) центри прибутку – підзвітні і за виручку, і за витрати; 4) центри інвестицій – підзвітні за витрати, виручку, інвестиції. Їх співвітчизники Джей К. Шим та Джоел Г. Сігел [223, с. 55] вважають, що центром витрат може бути будь-який підрозділ, відділ або сектор компанії. В європейських країнах терміни "центр відповідальності", "господарський центр" (Чехія), "місце витрат" (Німеччина, Угорщина), "місце виникнення затрат" (Польща) ототожнюють і зводять до поняття центру витрат як підрозділу підприємства.

Серед вітчизняних економістів облік за центрами відповідальності пропагують С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, Ю.Я. Литвин, М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. С.Ф. Голов [40, с. 461] визначає центр відповідальності як сферу діяльності, в межах котрої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати. Ю.Я. Литвин [102, с. 159] підкреслює, що облік за центрами відповідальності створює для адміністраторів умови самоконтролю. М.С. Пушкар звертає увагу на необхідність розмежування понять "центр відповідальності" та "центр витрат", оскільки центри витрат пов'язані з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності – з управлінням собівартістю.

Отже, як бачимо, значенню і суті обліку відповідальності – системи, яка оцінює плани і дії за кожним центром відповідальності, – приділяють значну увагу як у вітчизняній, так і в зарубіжній економічній літературі з проблем бухгалтерського обліку. Проте, на жаль, ця ідея не знаходить належного застосування у практиці ведення бухгалтерського обліку підприємств фармації. Переваги ж організації управлінського обліку за центрами відповідальності очевидні: оперативне прийняття рішень на відповідних рівнях управління тими керівниками, які най-

глибше розуміють суть проблеми; чітко визначено роль обліку в системі заохочування працівників; забезпечується посилений контроль за раціональним витрачанням коштів; можливість оцінки внеску кожного центру відповідальності у загальний результат діяльності підприємства.

Ідея виділення центрів відповідальності стосується, в основному, виробничо-технологічних процесів. Проте, як слушно зауважує С.А. Стуков [185, с. 67], центри відповідальності необхідно виділяти не тільки у виробничій сфері, а й у сферах постачання, збуту і управління. Рекомендуємо також вести облік за центрами відповідальності та центрами витрат у сфері маркетингу і збуту.

При формуванні центрів відповідальності необхідно дотримуватися таких принципів: 1) чітке територіальне або функціональне виділення центру; 2) гнучкість управління; 3) можливість точного планування та обліку економічних показників, у першу чергу витрат і результатів; 4) закріплення персональної відповідальності за якість господарювання за кожним керівником центру.

Налагодження комунікаційних зв'язків між бухгалтерією і маркетинговою службою підприємства, своєчасне подання облікової інформації про витрати на маркетинг і збут, дало б змогу управлінцям-маркетологам проводити аналіз маркетингової діяльності, визначати ефективність збутових витрат за різними каналами розподілу, формувати оптимальний кошторис витрат.

Аналіз маркетингової діяльності необхідний для того, щоб: об'єктивно оцінити її ефективність; наукову обґрунтованість маркетингових планів та їх виконання; виявити й усунути недоліки в роботі маркетингового апарату; отримати рекомендації щодо маркетингової тактики і стратегії.

Насамперед необхідно чітко розмежовувати аналіз як функцію управління маркетинговою діяльністю і маркетинговий аналіз як метод проведення маркетингових досліджень. Зміст і призначення маркетингових досліджень в основному співпадають з аналізом як методом пізнання. Розчленування предметів і явищ, їх вивчення спочатку за частинами, а потім у цілому характерне як для маркетингових досліджень, так і для економічного аналізу. Проте поняття “аналіз” як підсвідоме розчленування цілого на частини не ідентичне поняттю “аналіз” як синонім

“дослідження”. Дослідження охоплює комплексне вивчення предмету за допомогою різних способів і прийомів. Власне процедура маркетингового дослідження передбачає маркетинговий аналіз із застосуванням загальних прийомів і методів аналізу господарської діяльності (додаток Д). Проте маркетинг синтезує в собі арсенал найсучасніших наукових дисциплін, які використовують для вирішення широкого спектру завдань маркетингової діяльності: загальнонаукові методи комплексного підходу і програмно-цільового планування; функціонально-вартісний аналіз; економетричне моделювання; соціологічні дослідження споживачів; економічна географія; психологія (вивчення потреб, методів впливу); естетика і дизайн (рекламна діяльність).

Необхідно зазначити, що стосовно методики проведення маркетингового аналізу вийшли монографічні видання як вітчизняних (В.Н. Парсяк, Г.К. Рогов [145]), так і російських економістів-маркетологів (Є.П. Пешкова [148], А.І. Ковалев, В.В. Войленко [84]). На основі детального їх вивчення автор дослідження зробила висновок про те, що предметом маркетингового аналізу можна вважати, по-перше, дослідження зовнішніх змінних, що не піддаються регулюванню з боку керівництва фірм, тому для успішної комерційної діяльності необхідним пристосування до них; і, по-друге, аналіз внутрішніх складових, внутрішнього потенціалу підприємства, що перебуває під контролем адміністрації, та певних реакцій фірми на зміни навколишнього середовища.

Предмет, мета, завдання, методика проведення аналізу маркетингової діяльності залишаються поки що поза увагою українських аналітиків. Вважаємо, що тема “Аналіз маркетингової діяльності” обов’язково повинна бути присутньою в курсі аналізу господарської діяльності. М.І. Баканов, А.Д. Шеремет [7, с. 36] трактують аналіз маркетингової діяльності як елемент аналізу всієї господарської діяльності підприємства, основним завданням якого є аналіз витрат на утримання маркетингової служби та оцінка впливу результатів її функціонування на формування прибутку. Можна погодитися з таким твердженням, проте, на наш погляд, зведення витрат на реалізацію всього комплексу маркетингових функцій лише до витрат на утримання маркетингової служби є значно спрощеним. Намагаючись

розпізнати, що є предметом і об'єктами аналізу маркетингової діяльності, звернемося до визначення предмету аналізу господарської діяльності взагалі. І.І. Каракоз, В.І. Самборський [79, с. 28] визначають предмет аналізу господарської діяльності як багатогранну діяльність підприємств та їх підрозділів; С.І. Шкарабан, М.І. Сапачов [224, с. 9] уточнюють: “відображеної в системі економічних показників”. Отже, маркетингова діяльність як один з видів економічної діяльності може бути предметом аналізу. Економічними показниками, що характеризують маркетингову діяльність, є обсяг продажу, прибуток, ринкова частка, місткість ринку, витрати на маркетинг, оборот товарних запасів, узагальнюючі показники ефективності маркетингової діяльності. На думку М.І. Баканова, А.Д. Шеремета [7, с. 22], предметом економічного системного аналізу є процеси, соціально-економічна ефективність і кінцеві результати їх діяльності. Традиційно в системі господарської діяльності підприємства виділяють процеси постачання, виробництва і збуту.

Маркетингова діяльність охоплює такі управлінські процеси: аналітико-оціночні роботи, розробка маркетингової стратегії (маркетингове планування), її реалізація і контроль; можна також виділити функціональні складові в процесі маркетингової діяльності: дослідження ринку, науково-дослідна діяльність, формування попиту і стимулювання збуту. Вважаємо, що вказані складові та процеси маркетингової діяльності повинні бути предметом її аналізу.

Ряд аналітиків – В. В. Осмоловський, Л.І. Стражев [188, с. 38], Г.В. Савіцкая [163, с. 21] – акцентують увагу на причинно-наслідкових зв'язках господарської діяльності, які є предметом аналізу. Таке розуміння предмету економічного аналізу тісно пов'язане з попереднім, оскільки процес – це не що інше як сукупність послідовних дій, зміна явищ, станів у вигляді причинно-наслідкових зв'язків. Результати процесів планують у відповідних показниках на майбутнє, обліковують впродовж їх фактичного утворення, а потім аналізують зміни.

Отже, можна зробити висновок, що предметом економічного аналізу маркетингової діяльності є управлінські процеси, пов'язані з маркетингом та фактори зміни узагальнюючих показників маркетингової програми. Предметом внутріш-

нього (управлінського) аналізу маркетингової діяльності є аналіз причин відхилень фактичних маркетингових витрат від запланованих у кошторисі.

На жаль, єдиної методики проведення економічного аналізу маркетингової діяльності нема. Погляди вітчизняних аналітиків на цю проблему часто діаметрально протилежні, а зарубіжні автори взагалі не виділяють аналіз як самостійну систему. А.Ю. Єгоров [56, с. 52] розглядає аналіз маркетингової системи як "перспективний потоварний аналіз із виходом на узагальнюючі показники підприємства, при якому цільові параметри задають споживачі, а результативні визначає затратомісткість продукції та її конкурентоспроможність". Він пропонує такі етапи проведення аналізу: 1) сегментний аналіз ринкової ситуації; 2) матричний аналіз можливостей виробництва і його ефективності; 3) аналіз життєвого циклу товару і попиту на нього.

Є.П. Голубков [41, с.102] вважає, що аналіз маркетингової діяльності повинен поділятися на такі частини:

I. Аналіз зовнішнього середовища маркетингу: 1) ділове і економічне зовнішнє середовище: стан економіки, фінансова політика, соціально-культурні, технологічні умови; 2) ринкове середовище: загальний стан ринку; розвиток ринку (продукт, ціна, товарорух); канали розподілу; комунікації (реклама, збутові служби, зв'язок з громадськістю); стан галузі; 3) середовище конкурентів.

II. Детальний аналіз маркетингової діяльності: обсяг продажу; ринкова частка; прибуток; маркетингові процедури; організація маркетингу; контроль маркетингової діяльності; аналіз усіх елементів комплексу маркетингу.

III. Аналіз системи маркетингу: цілі і стратегія маркетингу; права й обов'язки керівників у сфері маркетингу; інформаційна система; система планування; система контролю; взаємодія з іншими функціями управління; аналіз прибутковості; аналіз за критерієм "вартість – ефективність".

Дж. Еванс, Б. Берман [229, с. 340] аналіз маркетингової діяльності розглядають як аналіз виконання маркетингового плану шляхом порівняння реального розвитку подій із запланованими або очікуваними показниками протягом певного періоду. Аналіз плану маркетингу вони пропонують проводити в три етапи: 1) аналіз маркетингових витрат; 2) аналіз реалізації; 3) ревізія маркетингу.

Ф. Котлер [87, с. 594], В.Г. Герасимчук [34, с. 297–310], С.С. Гаркавенко [33, с. 315–335], акцентуючи увагу на контрольній функції аналізу, включають аналіз можливостей збуту; аналіз

ринкової частки; аналіз витрат на маркетинг і збут; аналіз ставлення клієнтів; аналіз рентабельності (у розрізі груп продукції, сегментів ринку, торговельних каналів, обсягів замовлень); ревізію маркетингу.

Узагальнюючи пропозиції щодо методики аналізу маркетингової діяльності, а також враховуючи власні дослідження практики організації маркетингової діяльності на хіміко-фармацевтичних підприємствах, пропонуємо такі етапи проведення та зміст аналітичної роботи:

1. Перспективний, стратегічний аналіз (ревізія маркетингової діяльності), який передбачає комплексне, системне вивчення маркетингової діяльності промислового підприємства, її цілей і завдань, стратегій і рішень, оперативної комерційної діяльності з метою виявлення проблем, а також видачі рекомендацій і пропозицій щодо плану дій для вдосконалення маркетингової діяльності підприємства, підвищення її ефективності.
2. Аналіз маркетингових витрат (аналіз структури і динаміки, аналіз причин відхилення фактичних маркетингових витрат від кошторисних).
3. Аналіз ефекту та ефективності маркетингової діяльності, в основі якого повинна бути система якісних і кількісних показників результативності маркетингу (обсяг збуту, ринкова частка, прибутковість).

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Отже, на основі викладеного матеріалу можна зробити висновок, що економічні поняття “маркетинг” і “збут” не є тотожними. Це різні функціональні види господарської діяльності промислових підприємств. Якщо маркетинг спрямований на виявлення потреб цільових ринків та задоволення їх способами ефективнішими, ніж у конкурентів, то збутова орієнтація передбачає зосередження комерційних зусиль на реалізації всієї виробленої продукції. Збут продукції є завершальною стадією кругообігу коштів, маркетинг же ж – це система організації та управління всіма сторонами ділової активності: плануванням, фінансуванням, виробництвом, науково-дослідними роботами, збутом. Збут є підсистемою всієї господарської діяльності підприємства, маркетинг – складова менеджменту, що охоплює 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 товарорух – діяльність з планування, практичної реалізації та контролю за фізичним переміщенням товарів від виробника до споживача.

Розмежування економічних понять “маркетинг” і “збут” – це не лише забезпечення чіткості в їх трактуванні, а й можливість ефективнішого управління господарською діяльністю на основі проведення відокремленого контролю і оцінки результатів маркетингової та збутової діяльності.

В умовах, коли підприємства мають юридичну і оперативно-господарську незалежність, визначальним фактором їх економічного успіху є науковообґрунтоване інформаційне забезпечення. За таких обставин доцільно, на наш погляд, налагодити тісний зворотний зв'язок між системою бухгалтерського обліку і маркетингу: дані бухгалтерського обліку повинні стати елементами внутрішньої маркетингової інформаційної системи; маркетологи ж мають подавати в бухгалтерію дані про витрати на реалізацію маркетингових заходів. Проте питання методики та організації синтетичного й аналітичного обліку витрат на маркетингову діяльність досі залишається невирішеним. Необхідним є вивчення і дослідження проблем збору, реєстрації та аналізу інформації щодо маркетингових витрат.

Недосконалою є, на наш погляд, також класифікація збутових витрат, подана у Типовому положенні з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості та в П(С)БО 16 “Витрати”, тому для забезпечення аналітичної оцінки витрат на збут вважаємо за доцільне впорядкувати їх класифікацію та номенклатуру статей.

Маркетинг і збут у масштабах ділової активності хіміко-фармацевтичних підприємств є сферами діяльності, в межах яких доцільно організовувати облік витрат за центрами їх виникнення, центрами відповідальності, зовнішніми сегментами витрат, 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 об'єктивної оцінки ефективності маркетингової діяльності, наукової обґрунтованість маркетингових планів та їх виконання, виявлення й усунення недоліків у роботі маркетингового апарату, отримання рекомендації щодо маркетингової тактики і стратегії, необхідним є аналіз маркетингової діяльності. Предмет,

мета, завдання, методика його проведення залишаються поки що поза увагою українських аналітиків.

Вивчення як вітчизняних, так і зарубіжних економічних джерел дало нам змогу визначити предмет економічного аналізу маркетингової діяльності як сукупність управлінських процесів, пов'язаних з маркетингом та факторів зміни узагальнюючих показників маркетингової програми. Предметом управлінського аналізу маркетингової діяльності є аналіз причин відхилень фактичних маркетингових витрат від запланованих у кошторисі.

Аналіз результатів маркетингової діяльності пропонуємо проводити за такими напрямками: 1) перспективний, стратегічний аналіз (ревізія маркетингової діяльності); 2) аналіз маркетингових витрат; 3) аналіз ефекту та ефективності маркетингової діяльності.

РОЗДІЛ 2

ФОРМУВАННЯ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗБУТ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТИ НА МАРКЕТИНГ

2.1. Облік витрат на маркетингову діяльність

Перехід до ринкових методів управління вимагає суттєвих змін в організації бухгалтерського обліку, визначенні основних його завдань. Структурні реформи, що відбулися за останні роки в системі управління на хіміко-фармацевтичних підприємствах – формування маркетингових підрозділів, – досить часто сприймають як недоцільні, такі, що ведуть лише до збільшення накладних витрат. Однак отримати інформацію про величину витрат на маркетингову діяльність, їх відсоток від виручки, динаміку, взаємозв'язок з фінансовими показниками на підприємствах, здебільшого, не можливо. Вважаємо, що у ринкових умовах господарювання між системами бухгалтерського обліку і маркетингу необхідно налагодити як теоретичні, так і практичні зв'язки. Важливим є прийняття рішень щодо ефективності маркетингової діяльності, напрямків її подальшого розвитку, вибору

стратегічних зон господарювання. Вирішувати подібні завдання можна за умови наявності даних про витрати на маркетингову діяльність.

Здійснюючи облік витрат виробництва підприємства керуються наступними основними нормативними документами: 1) Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” – при формуванні показників витрат для їх відображення у бухгалтерській звітності; 2) Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); 3) Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” – для визначення суми валових витрат з метою формування показника прибутку, що підлягає оподаткуванню.

Для обліку виробничих витрат може бути використаний один з варіантів: 1) групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 “Виробництво” та віднесення інших витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”; 2) групування витрат за економічними елементами, їх списання на рахунок 23 “Виробництво” та рахунки функціональних видів витрат на період (клас 9), віднесення витрат на результати основної діяльності; 3) аналогічний попередньому, за виключенням групування витрат за економічними елементами.

Жоден з перерахованих варіантів обліку витрат не передбачає планування і відокремленої оцінки фактичних маркетингових витрат. Оскільки вітчизняний бухгалтерський облік орієнтований лише на узагальнення даних, необхідних для складання звітності та подання її зовнішнім користувачам (органам ДПА, вищій організації, установам банку, фінансовим закладам і органам статистики), то управлінський персонал маркетингових підрозділів може отримати інформацію про орієнтовну величину витрат на маркетинг лише шляхом експертних оцінок або ж завдяки трудомістким операціям вибирання даних.

Зауважимо, що передбачена методика й організація обліку виробничо-збутових витрат відповідно до Плану рахунків, введеного в дію з 1 січня 2000 року та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених Методологічною Радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України, є більш адаптованою до міжнародної, зокрема англо-американської моделі обліку, ніж

діюча до цього часу в Україні. У її основу покладені принципи системи обліку і калькулювання витрат, що отримала за кордоном назву “директ-костинг”, яка передбачає визначення собівартості за змінними витратами та списання операційних витрат (до яких також включають і досліджувані нами маркетингові витрати) зразу ж, без додаткового їх розподілу між видами продукції, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, між вартістю реалізованої та залишками нереалізованої продукції на складі, на фінансові результати від основної діяльності.

На нашу думку, така методика обліку витрат має ряд переваг, що безпосередньо пов'язані з отриманням даних про витрати на маркетингову діяльність:

- акцентується вплив постійних витрат на прибуток, оскільки їх суму показують у “Звіті про фінансові результати” окремо;
- списання накладних витрат зразу ж на фінансовий результат, а не на собівартість продукції дозволяє уникнути трудомісткої процедури розподілу, яка супроводжується похибкою в розрахунках;
- посилюються можливості контролю накладних витрат, за якими в останній час спостерігається стійка тенденція зростання;
- нівелюється капіталізація постійних накладних витрат у неліквідних запасах, а отже, і неточність у розрахунку прибутку звітного періоду, оскільки в умовах зростання товарних запасів прибуток, розрахований за методом повного розподілу витрат, буде більшим, ніж при використанні методу розподілу лише виробничих накладних витрат.

Не зважаючи на всі переваги введеної методики обліку витрат, пов'язані з відокремленням витрат, які не включають у собівартість реалізованої продукції, проблема отримання даних про витрати на маркетингову діяльність все ж таки залишається не вирішеною. Інформація про витрати на маркетингову діяльність може міститися на різних рахунках:

- 23 “Виробництво” – витрати допоміжних виробництв: транспортної дільниці з надання відповідних послуг маркетинговій службі підприємства; витрати рекламного відділу, пов'язані з розробкою і виготовленням ескізів, етикеток, зразків фірмової упаковки, різних видів рекламоносіїв;

- 39 “*Витрати майбутніх періодів*” – передплата преси та інших періодичних видань, сплачені наперед збори до державних органів влади;
- 92 “*Адміністративні витрати*»” – витрати на заробітну плату та відрахування на соціальні заходи працівників відділу маркетингу, на службові відрядження, витрати на ремонт та утримання приміщень маркетингової служби; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням управлінського маркетингового апарату; оплата послуг сторонніх організацій: інформаційно-консультативного характеру, поштово-телеграфних, з обслуговування технічних засобів управління; витрати на підвищення кваліфікації; амортизаційні відрахування від вартості основних засобів та нематеріальних активів; суми орендної плати;
- 941 “*Витрати на дослідження і розробки*” – витрати на виробництво нових видів продукції в період їх освоєння; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням випуску одиничних видів продукції;
- 93 “*Витрати на збут*” – витрати на рекламу і передпродажну підготовку товарів; представницькі витрати; витрати на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей.

Тобто, за умови використання зазначеної методики обліку витрат отримати дані про вартісну оцінку витрат на маркетинг можливо лише завдяки детальній перевірці первинних реєстрів обліку, що є досить трудомістким і тривалим процесом. Тому, зважаючи на значну частку, суттєві економічні відмінності від інших видів операційних накладних витрат та спільні, однорідні характеристики складових маркетингових витрат, а також враховуючи практику ведення бухгалтерського обліку та особливості функціонування маркетингових служб на підприємствах хіміко-фармацевтичного комплексу: АТ "Галичфарм", ДП "Львівлікпрепарати", ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика", "Фітофарм" (м. Артемівськ), АТ "ФФ "Дарниця", ми зробили висновок про доцільність введення у План рахунків бухгалтерського обліку субрахунку "*Витрати на маркетингову діяльність*" до рахунку 92 “Адміністративні витрати”.

У системі управлінського обліку рекомендуємо вести облік витрат на маркетинг за їх видами: 1. *Витрати на проведення маркетингових досліджень*. 2. *Ви-*

трати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи. 3. Витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ). 4. Інші маркетингові витрати.

Господарські операції, пов'язані з маркетинговою активністю підприємства, необхідно відображати за дебетом субрахунку "Витрати на маркетингову діяльність" у кореспонденції з рахунками активів і зобов'язань: "Знос необоротних активів", "Виробничі запаси", "Малоцінні і швидкозношувані предмети", "Розрахунки з різними дебіторами", "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", "Розрахунки за страхування", "Розрахунки з оплати праці". У кінці звітного періоду маркетингові витрати необхідно повністю списувати в дебет рахунка "Фінансові результати від основної діяльності" (рис. 2.1).

Виділення у "Звіті про фінансові результати" окремої статті "Витрати на маркетингову діяльність" дало б можливість безпосередньо із звітних форм отримувати дані про маркетингові витрати з метою управління ними, не вдаючись до трудомісткої процедури вибірки серед первинної документації.

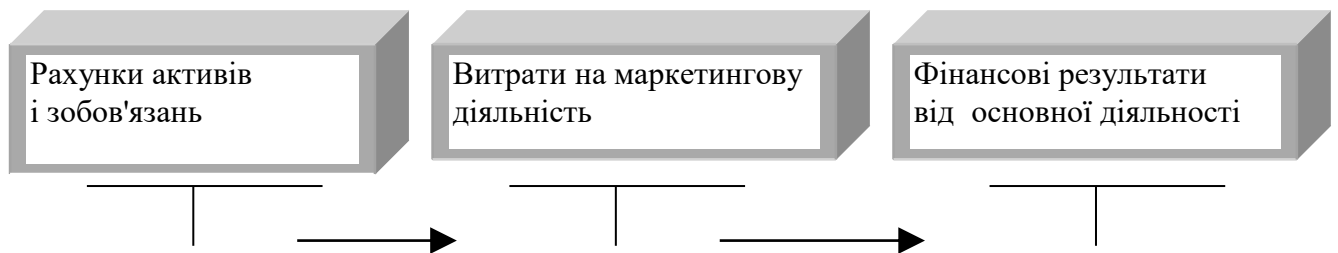


Рис. 2.1. Схема синтетичного обліку витрат на маркетингову діяльність

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 року підприємство самостійно розробляє систему і форми управлінського обліку, звітності й контролю господарських операцій, враховуючи особливості своєї діяльності та технології обробки облікових даних, тому регістри синтетичного й аналітичного обліку витрат на маркетинг, їх форма, структура, способи обробки і групування даних обирають на розсуд власника (власників) або виконавчого органу (посадової особи) кожного окремого суб'єкта господарювання. На основі детального вивчення специфіки витрат, які виникають у маркетингових підрозділах хіміко-фармацевтичних підприємств, а також інформаційних запитів маркетологів щодо цих витрат – з одного боку, та діючої практики організації облікової процедури – з іншого, ми запропонували ке-

рівництву АТ "Галичфарм" форму регістра синтетичного й аналітичного обліку маркетингових витрат – *"Відомість обліку витрат на маркетингову діяльність"*.

Цей регістр складається з двох частин. Перша – побудована за структурою таблиці (табл. 2.1.1), в підметі якої зазначено функціональні види маркетингових витрат, а в присудку – елементи витрат. У другій частині відомості функціональні витрати на маркетинг перегруповують за статтями кошторису (табл. 2.1.2).

Таблиця 2.1.1

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						сума	% до підсумку
	матеріали	паливо	запасні частини	МШП			основних засобів	нематеріальних активів	послуги допоміжних виробництв	витрати майбутніх періодів	розрахунки з початальниками і підприємцями	розрахунки з бюджетом	розрахунки з підзвітними особами	розрахунки з різними кредиторами		
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 впроваджувальні 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		

Дані про витрати переносять з реєстрів первинного обліку та первинних документів.

Таблиця 2.1.2

**2. Кошторис витрат на маркетингову діяльність
АТ “Галичфарм” за квітень 2000 року, грн.**

Статті витрат	Витрати на маркетингові дослідження	Витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи	Витрати на ФОПСТІЗ	Інші маркетингові витрати	Разом
1. Сировина і матеріали	–	580	143	–	723
% до підсумку	–	0,16	0,65	–	0,81
2. Канцелярські, поштові, телефонні витрати	1675	1150	870	250	3945
% до підсумку	1,88	1,29	0,98	0,28	4,43
3. Основна і додаткова заробітна плата та відрахування на соціальні заходи	3303	7400	583	1321	12607
% до підсумку	3,71	8,31	0,65	1,48	14,15
4. Витрати на відрядження	2430	1835	644	650	5559
% до підсумку	2,73	2,06	0,72	0,73	6,24
5. Витрати на утримання, ремонт приміщень маркетингової служби, службового автотранспорту	1186	2943	405	217	4751
% до підсумку	1,33	3,3	0,45	0,24	5,33
6. Амортизація основних засобів та нематеріальних активів	2871	3063	1269	553	7756
% до підсумку	3,22	3,44	1,42	0,62	8,71
7. Послуги сторонніх організацій	3849	36436	265	1450	42000
% до підсумку	4,32	40,9	0,3	1,63	47,14
8. Витрати на придбання інформаційної продукції	3838	346	–	10	4194
% до підсумку	4,31	0,39	–	0,01	4,71
9. Витрати на придбання рекламного простору	–	942	2577	–	3519
% до підсумку	–	1,06	2,89	–	3,95
10. Інші витрати	1578	1500	911	49	4038
% до підсумку	1,77	1,68	1,02	0,05	4,35
Разом	20730	56195	7667	4500	89092
% до підсумку	23,27	63,08	8,61	5,05	100

Отже, у першій частині *"Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність"* відображають дані про: 1) витрати на маркетингові дослідження; 2) витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи; 3) витрати на ФОПСТИЗ; 4) інші маркетингові витрати.

Найменш дослідженим серед інших процедур управлінського обліку маркетингових витрат є облік витрат на маркетингові дослідження. Отримання даних про зазначені витрати ускладнюється тим, що, по-перше, значна їх частина має перспективний характер. Ефект від їх здійснення може бути непомітним в межах звітного періоду. По-друге, складно визначити місце виникнення витрат, оскільки виконанням функцій маркетингових досліджень зайняті не лише працівники відділу маркетингу, а й інших служб, посередницьких структур, сторонні організації.

Витрати на маркетингові дослідження можна поділити на такі види:

- а) *витрати на проведення досліджень на основі вторинних даних;*
- б) *витрати на проведення досліджень на основі первинних даних;*
- в) *інші витрати на маркетингові дослідження.*

Маркетингові дослідження на основі вторинних даних (так звані кабінетні дослідження) покликані оцінити та спрогнозувати ринкову кон'юнктуру, перспективи розвитку підприємства на основі збору, обробки й аналізу даних, зібраних заздалегідь з метою, що є відмінною від цілей, пов'язаних з вирішенням досліджуваної проблеми. Вторинні дані поділяють на: 1) внутрішні, джерелами яких є бюджети, бухгалтерський баланс, фінансові звіти, виробничі плани, технологічні регламенти, норми, результати попередніх досліджень, різні документальні подання, за допомогою яких можна проаналізувати внутрішній стан і потенціал підприємства; 2) зовнішні, джерелами яких є періодичні друковані медичні видання, довідники, інформаційні бюлетені, технічні канали засобів масової інформації, рекламні проспекти, матеріали медичних конференцій, довідкові бази даних, інформація, що надходить від торгових посередників, торгових агентів, покупців.

Отже, значна частина витрат на проведення кабінетних маркетингових досліджень – це витрати на придбання інформаційної продукції, послуги сторонніх організацій: консультаційні, поштові, послуги телефонного і електронного зв'язку,

комп'ютерної мережі, інших юридичних та фізичних осіб; а також суми зносу за придбаними нематеріальними активами – програмними продуктами та базами даних. Суми витрат на придбання інформаційної продукції та оплату послуг сторонніх організацій необхідно відображати у “Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність” на основі відповідних розрахункових та платіжних документів. Підставою для оплати послуг сторонніх юридичних і фізичних осіб є належним чином оформлені господарські договори, із зазначенням обсягів наданих послуг. Розрахунок сум зносу за нематеріальними активами потрібно проводити у розробній таблиці, призначеній для цього.

Витрати на передплату спеціалізованих періодичних видань, акумульовані на рахунку “Витрати майбутніх періодів”, списують рівними сумами щомісяця на субрахунок “*Витрати на маркетингову діяльність*” (“*Витрати на маркетингові дослідження*”).

Середні та дрібні підприємства хіміко-фармацевтичного комплексу часто обмежуються лише проведенням кабінетних досліджень, оскільки вони є порівняно недорогими. Доступність даних, які використовують у процесі дослідження, зумовлює оперативність у розробці рекомендацій на їх основі, а наявність кількох джерел інформації дозволяє мати комплексне уявлення про сутність проблеми. Проте дані кабінетних досліджень потребують доповнення оперативною первинною інформацією, перевагами якої є: 1) відповідність досліджуваній проблемі; 2) методологію збору контролюють маркетологи підприємства; 3) забезпечується секретність даних; 4) можливість отримання додаткової достовірної інформації. Найпоширенішими методами отримання первинних даних є польові дослідження: опитування, експерименти, спостереження. Ці прийоми маркетингових досліджень часто використовують на практиці АТ "ФФ "Дарниця", АТ "Київмедпрепарат", АТ "Галичфарм". Опитування проводять за допомогою анкетування, телефонного та особистого інтерв'ю, з використанням поштових послуг та комп'ютерної мережі. Експеримент дозволяє вивчити причинно-наслідкові зв'язки завдяки зміні в контрольованих умовах одного або ж декількох факторів, наприклад, елементів маркетингу, при незмінних інших факторах. Застосування експеримен-

тів доцільне в практиці вивчення реакції споживачів на новий товар, ефективності реклами, стратегії стимулювання збуту, методики ціноутворення. Спостереження здебільшого використовують у дослідженнях пошукового характеру шляхом вивчення поведінки об'єктів дослідження: покупців, продавців, конкурентів.

Частина витрат, які пов'язані із забезпеченням нормального протікання маркетингових досліджень, – амортизація, утримання, ремонт основних засобів; оплата за використання та обслуговування технічних засобів; канцелярські витрати; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи керівника відділу; витрати на кадрову підготовку та перепідготовку маркетологів – не можуть бути прямо віднесені ні до одного з двох їх видів. Такі витрати необхідно відображати окремо за статтею “Інші витрати на маркетингові дослідження”.

Оскільки суми витрат на організацію маркетингових досліджень у 1995–2000 роках почали зростати, тому вважаємо, що бухгалтерам-аналітикам потрібно надавати більше уваги контролю за напрямками витрачання коштів на цей вид ділової активності та вимірюванню їх ефективності. Розв'язанню зазначеної задачі сприяла б організація аналітичного обліку витрат на маркетингові дослідження за напрямками їх проведення – у розрізі наступних статей витрат:

- *витрати на вивчення споживачів*, – за якою необхідно відображати витрати на дослідження структури споживачів та їх класифікацію, вивчення потреб споживачів та мотивів поведінки їх на ринку, тенденцій споживчого попиту;
- *витрати на дослідження ринків збуту* – включають витрати, пов'язані із збиранням, накопиченням та обробкою даних про: загальноекономічні тенденції (економіка, демографія, екологія, законодавство), географію ринку, його кон'юнктуру, динаміку продажу, стан конкуренції, ризики, інфраструктуру (посередники, рекламні, страхові, юридичні, консультаційні, транспортні організації);
- *витрати на дослідження конкурентного середовища* – вивчення фірм-конкурентів за такими параметрами: продукт (освоєння нових виробів, життєвий цикл, асортимент, дизайн); ціна на продукцію; просування фірми; організація збуту і розподілу (канали збуту, їх розмір, структура, ріст);

- *витрати на маркетингові дослідження продукції (товарів), яку виробляє підприємство за наступними характеристиками: стадія життєвого циклу, асортимент, якість і конкурентоспроможність, торгова марка й упаковка;*
- *витрати на дослідження у сфері ціноутворення – вивчення еластичності попиту, цін конкурентів, урядової цінової політики, калькуляцій витрат, виручки від продажу і прибутку та визначення мети і методів ціноутворення;*
- *витрати на оцінку системи товароруку та стимулювання збуту – на оцінку форм і методів реалізації продукції (недоліки та переваги), каналів розподілу, ефективності витрат на рекламу та інші методи стимулювання збуту;*
- *витрати на дослідження внутріфірмового середовища – аналіз конкурентоспроможності підприємства;*
- *інші витрати на маркетингові дослідження – витрати, які безпосередньо не пов'язані з будь-яким напрямком вивчення ринку та внутрішньогосподарського потенціалу підприємства (непрямі витрати).*

Організація обліку витрат на маркетингові дослідження за вказаними видами витрат дозволяє, на наш погляд, посилити контроль за витрачанням коштів, що неможливо зробити в умовах діючої практики ведення внутрішньогосподарського обліку, коли непоодинокими є факти списання необґрунтованих сум представницьких витрат, послуг сторонніх організацій, проведення маркетингових експериментів на рахунки адміністративних та збутових витрат.

Ефективним засобом раціонального використання коштів, спрямованих на проведення маркетингових досліджень є, на наш погляд, їх поділ на: 1) витрати, які відшкодовують покупці продукції, виходячи із встановлених норм таких витрат; та 2) витрати, які відшкодовують за рахунок чистого прибутку підприємства. Поки що встановлено лише Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” норму представницьких витрат – не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку за попередній звітний квартал.

Схожий характер з витратами на маркетингові дослідження мають витрати, пов'язані з інноваційною активністю підприємств – наукові дослідження, розроб-

ки та впровадження у виробництво препаратів-інновацій. Науково-дослідна (інноваційна) діяльність фармацевтичних підприємств охоплює такі види робіт:

- 1) фундаментальні наукові дослідження;
- 2) науково-технологічні роботи;
- 3) розробку технологічної документації;
- 4) апробацію лікарського препарату: доклінічні та клінічні випробування;
- 5) патентування, ліцензування, державну реєстрацію;
- 6) підготовку та освоєння випуску нового виду продукції;
- 7) пробний маркетинг і комерційну реалізацію.

Згідно з Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості від 26 квітня 1996 року № 473 зазначені витрати необхідно було збирати на бюджетно-розподільному рахунку *“Витрати майбутніх періодів”*. Після закінчення комплексу робіт, пов'язаних з розробкою, клінічними випробуваннями та освоєнням випуску певного виду готового лікарського засобу витрати на їх проведення списували на собівартість освоєної продукції або за допомогою методу рівномірного списання витрат, або за кошторисними ставками. Проте результати досліджень, які ми провели, показали, що тривалість наукових розробок, лабораторних та клінічних випробувань, державної реєстрації та сертифікації принципово нового лікарського препарату іноді розтягується до шести–дев'яти років, а частина здійснюваних фундаментальних інноваційних проектів взагалі не доходить до етапу впровадження у виробництво. Враховуючи зазначені обставини, вважаємо, що витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи вітчизняним підприємствам фармбізнесу доцільно було списувати на фінансові результати в тому періоді, в якому вони були понесені, і лише у виключних випадках, передбачених стандартом 8 *“Нематеріальні активи”* (підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення розробки препарату-інновації до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; існує можливість отримання майбутніх економічних вигод; є інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою препарату), показувати витрати на НДДКР як витрати майбутніх періодів.

Процес освоєння нових видів продукції часто пов'язаний з виробничим ризиком і додатковими витратами, не передбаченими кошторисами. Частина цих витрат – це непродуктивні витрати, які, відповідно до чинних нормативних актів підлягають включенню у собівартість продукції, яку освоюють. Вважаємо, що так робити не правомірно, необхідно відновити практику відображення непродуктивних витрат, яка діяла до 1996 року, згідно з якою останні підлягали віднесенню на рахунок фінансового результату від основної діяльності – на збитки. Ще одним недоліком обліку використання коштів на освоєння нових видів лікарських препаратів є слабкий контроль за витрачанням матеріальних і трудових ресурсів, що пояснюється низьким рівнем організації нормативного господарства. Якщо на продукцію основного виробництва технологічні відділи, відділи технічного контролю, інші служби розробляють норми витрачання матеріалів, сировини і субстанцій, допоміжних речовин, а також норми часу і розцінки із заробітної плати, то на освоювані лікарські препарати, як правило, таких норм нема або ж нормативна потреба в них значно перебільшена. Відпуск сировини і субстанцій на багатьох хіміко-фармацевтичних підприємствах не за лімітними картками, а за вимогами, які виписують начальники лабораторій або дослідних виробництв без врахування наявних використаних лімітів, що часто призводить до перевитрачання коштів за економічним елементом “Матеріальні витрати”. Для здійснення режиму економії та контролю за використанням сировини, субстанцій, допоміжних речовин, які зазначені у технологічному регламенті на освоєння виробництва лікарського засобу, їх відпуск необхідно оформляти лімітно-забірними картами, які виписувати на звітний період або на весь період освоєння нового продукту. Матеріальні витрати, не відображені у технологічних регламентах, потребу в яких було виявлено у процесі освоєння, необхідно оформляти вимогами. Для обліку заробітної плати пропонуємо використовувати окремі наряди на завдання з освоєння продукції або відокремлювати в колективному наряді обсяг виконаних робіт за видами продукції, яку освоюють. При зведенні всіх витрат фактичні матеріальні витрати та витрати на заробітну плату, інші статі витрат необхідно відображати у двох розрізах – за нормами і відхиленнями від норм. Використання нормативного методу обліку

витрат дасть змогу виявляти причини допущеного перевитрачання коштів на освоєння нової продукції. Послуги сторонніх організацій, допоміжних виробництв доцільно відображати за видами робіт і центрами-замовниками послуг.

Як і витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи, релевантний (залежний від управлінських рішень) характер мають і витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ). Витрати на ФОПСТИЗ можуть бути віднесені до функціональних витрат як збутової, так і маркетингової діяльності. Проте вважаємо, що за економічною суттю та значенням у господарських процесах: вплив на рівень попиту на продукт, на формування ціни, розширення ринкової частки, зростання іміджу підприємства, торгової марки – ці витрати є витратами на маркетинг, витратами товаропросування. Підприємства хіміко-фармацевтичної промисловості, керуючись Положенням (стандартом) 16 і Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, відокремлюють в обліку серед зазначених витрат лише витрати на рекламну діяльність, яка охоплює: розробку та видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів); розробку й виготовлення ескізів етикеток, зразків фірмових пакетів і упаковки; рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передачу по радіо і телебаченню), витрати на світлову, комп'ютерну та іншу зовнішню рекламу; придбання, виготовлення, копіювання, дублювання і демонстрація кіно-, відео-, діафільмів; виготовлення стендів, муляжів, рекламних щитів; зберігання і експедирування рекламних матеріалів, оформлення вітрин, виставок-продаж, включаючи відрядження працівників підприємства; проведення інших рекламних заходів.

Проте *витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ)* – це не лише рекламна діяльність, а будь-яке вибуття активів або збільшення зобов'язань, пов'язане з комунікативною політикою підприємства щодо інформування, переконання чи нагадування споживачам про свою продукцію з метою збільшення попиту на неї. Залежно від способу комунікаційного зв'язку *витрати на ФОПСТИЗ* рекомендуємо поділити на: а) *витрати на канали особистої комунікації*; б) *витрати на канали неособистого просування*.

Канали особистої комунікації охоплюють – роз’яснювально-пропагандистський канал: збутовий персонал, посередники, торгові агенти, лікарі—“лідери колективної думки”; експертно-оцінювальний – незалежні особи; громадсько-побутовий – друзі, сусіди, члени родини. Для стимулювання каналів особистої комунікації ефективними є заходи щодо виявлення впливових у купівельному середовищі лідерів громадської думки та співпраця з ними. На жаль, вітчизняні фармвиробники в умовах обмеженості власних оборотних коштів залишають цей вид маркетингової активності поза увагою, надаючи перевагу каналам неособистого просування. Канали неособистого просування – це зв’язок із споживачами медикаментів через засоби поширення інформації, які передають звернення за відсутності особистого контакту та зворотного зв’язку. Методами поширення інформації через канали неособистого просування є реклама, пропаганда (паблісті), персональний продаж, стимулювання збуту. Рекомендуємо до витрат на стимулювання збуту включати: знижки з ціни певним категоріям споживачів; знижки за попередню оплату; знижки залежно від обсягу замовлення; витрати на організацію виставок, демонстрацій, представницькі витрати на організацію прийомів, участь у професійних конференціях.

Отже, витрати на ФОПСТИЗ можна поділити на такі функціональні види:

1. *Витрати на канали особистого товаропросування (якщо такі є).*
2. *Витрати на канали неособистого товаропросування:*
 - 2.1. *Витрати на рекламу.*
 - 2.2. *Витрати на персональний продаж.*
 - 2.3. *Інші комерційні витрати на стимулювання збуту.*

Організація обліку *витрат на ФОПСТИЗ* за вказаними функціональними видами дозволить, на наш погляд: по-перше, посилити контроль за раціональним витрачанням коштів, що є у розпорядженні маркетингової служби; по-друге, оцінити ефективність різних видів товаропросування; по-третє, виникне можливість чіткого визначення осіб, відповідальних за реалізацію маркетингових заходів, спрямованих на створення попиту, його підтримку та стимулювання.

Вважаємо, що з метою планування, контролю та управління коштами, виділеними на маркетингову діяльність, дані першої частини “Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність” необхідно перегруповувати в другій її частині за статтями кошторису, де за *статтею “Сировина і матеріали”* фармацевтичним фірмам доцільно було б відображати витрати на придбані у сторонніх підприємств сировину і субстанції для виготовлення дослідних партій медичних препаратів; покупні матеріали для виготовлення рекламоносіїв, етикеток, анотацій; виконання робіт і послуг щодо випробування якості сировини та субстанцій, контролю технологічних процесів виробництва нових лікарських препаратів.

До *статті “Канцелярські, поштові, телефонні витрати”* необхідно включати вартість придбаного канцелярського приладдя, паперу; придбання та обслуговування оргтехніки, необхідної для проведення маркетингових досліджень, забезпечення нормального функціонування маркетингових служб; користування комп’ютерною мережею (Інтернет, електронна пошта).

До *статті “Основна і додаткова заробітна плата та відрахування на соціальні заходи”* рекомендуємо включати витрати на виплату основної заробітної плати працівникам маркетингових служб, на виплату додаткової заробітної плати – доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії за збільшення обсягу продажу продукції завдяки вдало проведеній рекламній компанії, освоєння нових ринків збуту, винахідництво нових препаратів, виконання інших маркетингових функцій; витрати на обов’язкове соціальне і пенсійне страхування згідно з чинним законодавством.

До *статті “Витрати на відрядження та переміщення”* відносять витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством. Витрати на відрядження можуть бути пов’язані з проведенням польових маркетингових досліджень (опитування, анкетування), оформленням, реєстрацією, перереєстрацією, отриманням ліцензій на лікарські препарати, вивченням “ринкових ніш”, участю у виставках-ярмарках.

“Витрати на утримання і ремонт приміщень маркетингової служби та службового транспорту” включають витрати на освітлення, опалення, водопостачання, проведення поточного ремонту приміщень служби маркетингу і транспортних засобів, вартість запасних частин, паливно-мастильних матеріалів.

Стаття *“Амортизація основних засобів і нематеріальних активів”* відображає амортизаційні відрахування на повне відновлення та капітальний ремонт приміщень маркетингової служби, службового транспорту, оргтехніки, включаючи прискорену амортизацію їх активної частини, а також амортизаційні відрахування за нематеріальними активами, якщо такі є.

До статті *“Послуги сторонніх організацій”* входить оплата послуг посередницьких організацій, консалтингових фірм, що займаються проведенням маркетингових досліджень, рекламних агентств, організацій з обслуговування автоматизованих систем управління; надання транспортних послуг.

“Витрати на придбання рекламного простору” включають витрати на придбання площ на газетних та журнальних сторінках, ефірного часу на телебаченні й радіо, розміщення рекламних носіїв на транспорті та стендах.

До статті *“Витрати на придбання інформаційної продукції”* необхідно включати вартість придбаного програмного забезпечення, медичних друкованих видань, довідників, інформаційних бюлетенів, мікрофільмів, банків даних й іншої інформаційної продукції та нарахування на них зносу.

“Інші (непрямі) витрати” – стаття передбачає відображення певних разових витрат на маркетингову діяльність: знижки з ціни продукції, витрати на страхування майна, сплату відсотків за кредити; податки, збори, інші види платежів до бюджету; представницькі витрати.

На основі даних про витрати на маркетингову діяльність за їх функціональними видами (рис. 2.2) пропонуємо у кінці року (кварталу) формувати *“Накопичувальну відомість обліку витрат на маркетингову діяльність”*, в якій вказувати величину маркетингових витрат, передбачену кошторисом, та фактичне їх значення за кожен місяць та наростаючим підсумком з початку року, що дозволить аналізувати рівень відхилень фактичних витрат від запланованих, їх динаміку. Підвищує аналітичність даних про витрати на маркетинг їх поділ залежно від обсягу збуту на постійні та змінні (табл. 2.2).



Рис. 2.2. Класифікація маркетингових витрат за їх функціональними видами

Таблиця 2.2

Накопичувальна відомість витрат на маркетингову діяльність АТ "Галичфарм" за січень-червень 2000 року, грн.

Звітний період	Витрати на маркетингову діяльність								Разом	
	змінні				постійні				ошторис	факт
	витрати на маркетингові дослідження	витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи	витрати на ФОПСТИЗ	інші маркетингові витрати	витрати на маркетингові дослідження	витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи	витрати на ФОПТИЗ	інші маркетингові витрати		
січень	17504	2917	7585	1166	4800	40377	1335	1046	76000	76730
лютий	18331	3560	7800	1825	4850	42012	1333	1100	81200	80811
разом за 2 місяці	35835	6477	15385	2991	9650	82389	2668	2146	157541	157541
березень	19942	6500	8540	3000	5600	39480	1300	1756	85500	86118
разом за 3 місяці	55777	12977	23925	5991	15250	121869	3968	3902	243659	243659
квітень	15127	7305	6333	3059	5603	48890	1334	1441	90000	89092
разом за 4 місяці	70926	20282	29258	9050	20853	170761	5302	5345	331777	331777
травень	21943	8000	6800	3120	5600	41572	1436	1780	90000	90251
разом за 5 місяців	92869	28282	36058	12170	26453	212333	6738	7125	422028	422028
червень	22619	8356	6900	3100	5735	40288	1300	1800	90000	90098
разом за 6 місяців	115466	36638	43958	15270	32188	252619	8038	8923	512700	513100

Методика відокремленого обліку витрат на маркетингову діяльність на бухгалтерських рахунках та в регістрах зведеного обліку витрат, яку ми запропонували, спрямована на задоволення інформаційних потреб управлінського персоналу підприємств, забезпечить маркетологів у визначені терміни необхідними їм даними щодо вартісної оцінки заходів, пов'язаних із вивченням ринкового середовища, виявленням та стимулюванням попиту на продукцію, оновленням її асортименту, – з метою розрахунку їх ефективності та прийняття рішень щодо тактики і стратегії розвитку маркетингової системи.

2.2. Аналітичний облік маркетингових витрат за сегментами діяльності

Маркетинг у масштабах господарської активності хіміко-фармацевтичних підприємств є однією із сфер його діяльності, в рамках якої доцільно було б, на наш погляд, також організувати аналітичний облік витрат на маркетингову діяльність у розрізі сегментів: внутрішніх — центри відповідальності, центри виникнення витрат, асортиментні групи продукції; зовнішніх – географічні регіони, канали розподілу (збут через посередників, дистриб'юторів, через аптечну мережу, безпосередньо лікувально-профілактичним закладам).

Облік маркетингових витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат тісно пов'язаний із вибором організаційної структури маркетингової служби. При побудові маркетингової організаційної структури необхідно керуватися наступними принципами: 1) єдність мети (збільшення обсягу продажу, прибутку, доходу на акцію, частки підприємства на ринку, освоєння випуску нових товарів); 2) простота структури: сприяє легкому пристосуванню персоналу до неї; 3) ефективна система комунікаційної мережі; 4) єдність підпорядкування; 5) мінімізація ланок оргструктури; 6) гнучкість – здатність змінювати оргформи при зміні стратегій підприємства.

Дослідження, які ми провели, свідчать, що на хіміко-фармацевтичних підприємствах найчастіше зустрічаються матричні маркетингові структури: функціонально-товарна, функціонально-ринкова, функціонально-регіональна. Функціонально-товарна структура характерна для малих підприємств, оскільки її використання можливе лише за

умови невеликого товарного асортименту. АТ "ФФ "Дарниця" обрало функціонально-регіональну структуру служби маркетингу (рис. Е.1). У кожному обласному центрі України працюють представники АТ "ФФ "Дарниця", які на місці відповідають за питання реклами, збуту, збору інформації про стан на територіальному ринку. Маркетингова служба підприємства включає відділ маркетингу і логістики, відділ реклами і стимулювання збуту, відділ регіональних представників, відділ експортних поставок. Окремо функціонує науково-дослідна лабораторія. Така організація маркетингу доцільна для підприємств, які мають регіональні представництва, а також працюють на експорт.

АТ "Борщагівський ХФЗ" особливу увагу надає роботі з клієнтами, тому його маркетингова служба побудована за функціонально-ринковим принципом. Від відкриття своїх представництв завод відмовився як від малоефективного і дорогого шляху. Підприємство співпрацює з фірмами-дистриб'юторами, має кілька аптек і аптечних кіосків у межах Києва і Київської області. Така організація (рис. Е.2) дозволяє найповніше враховувати потреби споживачів і задовольняти їх попит. Науково-дослідна лабораторія підприємства нараховує 20 чоловік.

Отже, виходячи з практики господарювання хіміко-фармацевтичних підприємств, можна рекомендувати їм організовувати облік маркетингових витрат за функціональними центрами відповідальності.

Досягнути впорядкування витрат на маркетингову діяльність за центрами відповідальності, центрами виникнення витрат, зовнішніми і внутрішніми сегментами можна за допомогою плану рахунків центрів витрат, що є системою взаємозв'язаних кодів сукупності витрат підрозділів різного рівня управління, та номенклатури кодів внутрішніх і зовнішніх сегментів, статей витрат.

Таку систему кодів ми розробили для АТ "Галичфарм" (додаток Ж), де було виявлено такі центри виникнення маркетингових витрат:

2001 відділ маркетингу;

2011 група маркетингових досліджень;

2021 сектор впровадження на ринок нових препаратів;

2031 сектор планування, прогнозування і ціноутворення;

2041 рекламний агент.

Облік витрат за зовнішніми сегментами потрібний для максимального задоволення запитів споживачів необхідними лікарськими засобами, а також для раціоналізації витрат на маркетингову діяльність. При виділенні зовнішніх сегментів діяльності автор дослідження керувалася такими критеріями:

- ✓ здатність підприємства проводити в межах сегменту диференціацію елементів маркетингу (цін, способів стимулювання збуту, визначення попиту);
- ✓ вибраний сегмент повинен мати перспективи зростання;
- ✓ доступ до інформації про основні економічні характеристики сегмента;
- ✓ наявність каналів збуту і розподілу продукції, системи доставки продукції споживачам;
- ✓ налагодженість комунікаційних зв'язків із сегментом;
- ✓ можливість оцінки захищеності вибраного сегмента від конкуренції, визначення сильних і слабких сторін конкурентів, власних переваг в конкурентній боротьбі.

На основі цих критеріїв ми виділили зовнішні сегменти АТ “Галичфарм” за географічним принципом: 1) Львів та Львівська область; 2) інші області західного регіону; 3) центральний регіон; 4) східний регіон; 5) країни СНД.

Облік витрат за зовнішніми сегментами на АТ “Галичфарм” було рекомендовано організувати, насамперед, у системі аналітичного обліку витрат на маркетингові дослідження.

При складанні “Сегментного звіту про фінансові результати” (додаток З) частина маркетингових витрат – витрати на придбання інформаційної продукції, поштово-телефонні витрати, витрати на відрядження, оплата послуг консалтингової фірми за проведення ринкових досліджень, основна і додаткова заробітна плата маркетологів, зайнятих вивченням відповідних географічних ринків збуту – ми прямо віднесли на географічні сегменти. Ці витрати є контрольованими, відповідальність за них повинен нести маркетолог, зайнятий маркетинговими дослідженнями відповідного географічного регіону. Маркетингові ж витрати, які безпосередньо не пов'язані з певним географічним ринком збуту, – канцелярські ви-

трати, утримання і амортизація приміщень, оргтехніки, автотранспорту, витрати на програмне забезпечення та його обслуговування, заробітна плата керівників відділу маркетингу, придбання спеціалізованих періодичних видань – можна розподілити пропорційно до вибраної бази: прямі витрати на маркетингові дослідження, обсяг збуту продукції, основна заробітна плата або кількість людино-годин, що їх відпрацювали маркетологи, відповідальні за той чи інший сегмент. Проте такий розподіл буде досить довільним і умовним, тому вважаємо, що при складанні внутрішньої звітності з обліку витрат на маркетингові дослідження для потреб управління непрямі маркетингові витрати необхідно показувати загальними сумами, без поділу між сегментами діяльності.

Прямий взаємозв'язок із зовнішніми сегментами мають також інші витрати на маркетингову діяльність – *витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ)*. *Витрати на ФОПСТИЗ*, які безпосередньо не можна віднести на той чи інший сегмент можна розподіляти пропорційно до: обсягу продажу (у натуральних або вартісних показниках), кількості рекламоносіїв, величини прямих витрат на рекламу.

Найбільшу питому вагу серед витрат на формування попиту і стимулювання збуту становлять рекламні, пов'язані із цілеспрямованим розкриттям інформації про переваги продукції, яку випускають. Організація рекламної діяльності на підприємствах залежить від їх розміру. На невеликих фірмах, фармацевтичних фабриках структурною ланкою рекламного бізнесу, як свідчать дослідження, є, як правило, лише один співробітник відділу маркетингу, відповідальний за рекламу на підприємстві. На великих фармацевтичних підприємствах – АТ “ФФ” Дарниця”, НВЦ “Борщагівський ХФЗ” – для потреб управлінського обліку можуть бути виділені такі центри виникнення витрат рекламної діяльності: творчий сектор (художники, редактори, текстовики); сектор засобів масової інформації (закупівля місця, часу в засобах масової інформації); сектор рекламних досліджень; внутрішнє рекламне агентство (друкарня, виробництво рекламних продуктів).

Окрім цього, витрати рекламної діяльності слід обліковувати у розрізі інших внутрішніх (види рекламованої продукції) та зовнішніх (маркетингових сег-

ментів) збутові території, засоби реклами. Для АТ “Галичфарм” ми виділили зовнішні маркетингові сегменти рекламних витрат на основі засобів поширення рекламних звернень: друкована реклама, реклама у засобах масової інформації, інші види реклами (реклама на транспорті, рекламні щити).

Витрати на проведення маркетингових досліджень та витрати на ФОПСТИЗ підприємство має планувати наперед. У кінці звітної періоду необхідно виявляти за кожним сегментом діяльності та відображати у сегментному звіті відхилення фактичних витрат від визначених кошторисом. Перевагами такої методики обліку маркетингових витрат є те, що вона:

- дає змогу визначати економію та перевитрачання коштів маркетингового кошторису за різними носіями витрат з метою їх контролю;
- чітко встановлюють персональну відповідальність працівників маркетингової служби за раціональне використання ресурсів (матеріальних, трудових, грошових), спрямованих на реалізацію маркетингової політики підприємства щодо зовнішніх сегментів діяльності;
- виникає можливість прийняття рішень про розподіл (перерозподіл) маркетингової експансії між стратегічними зонами господарювання;
- дозволяє розраховувати вплив маркетингових витрат на фінансовий результат від основної діяльності за кожним зовнішнім сегментом.

За результатами обліку маркетингових витрат у розрізі зовнішніх сегментів діяльності пропонуємо управлінській бухгалтерії щомісяця складати “*Сегментний звіт про фінансові результати*”, в якому необхідно відображати показники обсягів реалізації продукції (у натуральному і вартісному виразі) та прямих маркетингових витрат окремо за кожним географічним регіоном чи ринком збуту; витрати, які не можна віднести на той чи інший зовнішній сегмент за прямою ознакою, доцільно показувати загальними сумами, без додаткового розподілу. У зазначеній звітній формі доцільно також розраховувати різницю між маржинальним доходом (виручка від реалізації продукції мінус змінні витрати виробництва і збуту) та сумою специфічних прямих маркетингових витрат відповідного сегмента

діяльності. Результатом обчислень буде показник напівмаржі, який економічно наближений до показника фінансового результату.

Таке подання інформації про витрати на маркетингову діяльність у системі управлінського обліку дозволить, на наш погляд, краще контролювати витрачання ресурсів підприємства на маркетинг, приймати рішення щодо розподілу маркетингової активності, встановлювати взаємозв'язок між величиною маркетингових витрат та вартістю реалізації, визначати вклад маркетингового відділу в отримання прибутку за кожним зовнішнім сегментом діяльності.

Важливою проблемою, розв'язанням якої повинна займатися управлінська бухгалтерія, є також контроль за витратами на інноваційну діяльність. Для цього доцільно організувати на підприємствах облік *витрат на науково-дослідні та впроваджувальні роботи* за внутрішніми сегментами діяльності – центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, видами продукції, яку розробляють, етапами проведення робіт. На АТ “Галичфарм” місцями виникнення витрат на науково-дослідні та впроваджувальні роботи є:

2021 сектор впровадження нових препаратів на ринок;

3001 науково-дослідний відділ медичних досліджень;

3002 лабораторія;

4001 технологічний відділ.

За кожним центром виникнення витрат необхідно розробляти і затверджувати кошториси, зазначаючи контрольовані та неконтрольовані калькуляційні статті; а в кінці звітної періоду потрібно формувати звіт про виконання кошторису витрат на розробку лікарського засобу. Хіміко-фармацевтичні підприємства ведуть облік *витрат на науково-впроваджувальні роботи* за калькуляційними статтями, визначеними Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 року № 830: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; матеріали; паливо та енергія для науково-виробничих потреб; витрати на службові відряджен-

ня; спекустаткування для наукових робіт; витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства й установи; інші витрати; накладні витрати.

Проте *витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи* хіміко-фармацевтичних підприємств мають ряд особливостей, які, на наш погляд, необхідно врахувати при виділенні калькуляційних статей. Зокрема, стаття “Матеріали” потребує деталізації. Враховуючи специфіку матеріальних витрат хіміко-фармацевтичного виробництва, пропонуємо за цією статтею відобразити вартість матеріалів, рослинної і мінеральної лікарської сировини, субстанцій, допоміжних речовин та хімічних реактивів, піддослідних тварин, малоцінних і швидкозношуваних предметів, придбаних у сторонніх організацій для забезпечення нормального проходження технологічного процесу, для медичних досліджень, виготовлення дослідних серій препарату.

Особливістю науково-дослідних і впроваджувальних робіт на хіміко-фармацевтичних підприємствах є включення до статті “Витрати на роботи, які виконують сторонні підприємства, установи і організації” витрат на клінічні та доклінічні випробування препарату, оплату послуг лікувальних закладів, пацієнтів-добровольців, страхування ризиків від побічної дії препарату, оплату виготовлення пробної серії препарату, витрати на патентування, ліцензування, державну реєстрацію лікарського засобу, фармакопейних статей, технологічних регламентів. Ця стаття в умовах діючої практики проведення науково-дослідних робіт на хіміко-фармацевтичних виробництвах займає найбільшу питому вагу.

Вважаємо за доцільне також виділення окремої статті “Витрати на утримання та амортизацію науково-дослідного обладнання, діагностичної апаратури, технологічних ліній, обчислювальної техніки, нематеріальних активів”.

Процедура обліку витрат на маркетингову діяльність, яку ми запропонували, є трудомістка, тому доцільно впровадження автоматизовану систему їх бухгалтерського обліку (АСБО). Вітчизняні хіміко-фармацевтичні підприємства поки що не можуть зрівнятися із зарубіжними конкурентами щодо як забезпеченості комп’ютерною технікою, так і впровадження АСБО, хоча лише автоматизовані

системи дозволять суттєво підвищити оперативність і достовірність обробки облікової інформації, всебічно її проаналізувати.

Автоматизація бухгалтерського обліку можлива за одним з трьох шляхів:

- ❖ локальне функціонування робочих місць: комп'ютери функціонують повністю автономно, і в кожному зберігають свій фрагмент єдиної АСБО. Переваги: простота створення АСБО, недолік – зниження оперативності отримання узагальнюючої інформації, оскільки для підготовки будь-якої результуючої інформації необхідні частини інформаційних масивів з кожного комп'ютера переносять на магнітні носії і вже з них – на інший комп'ютер, крім того можлива неоднозначність у кодуванні однакових об'єктів обліку;
- ❖ обробка інформації на основі технології “файл-сервер”: усю обробку інформації зосереджують на окремих робочих місцях (робочих станціях); дані, які необхідні в процесі роботи, переміщуються за каналами мереж між робочою станцією і файл-сервером, на якому зберігаються дані АСБО. Недоліком є те, що при одночасних запитах, які видають робочі станції файл-серверу, канали мережі переважуються, що в свою чергу різко уповільнює роботу всієї АСБО;
- ❖ обробку інформації на основі технології “клієнт-сервер”: формулювання, обробку запитів здійснюють на сервері мережі – на робоче місце за каналами мережі пересилають лише те, що необхідно клієнту. За рахунок цього при обслуговуванні великої кількості користувачів загальна продуктивність системи, порівняно з системою “файл-сервер”, суттєво підвищується.

З огляду на недоліки і переваги зазначених варіантів автоматизації системи бухгалтерського обліку, для підприємств оптимальним було б створити комплексну інформаційну систему, в яку включити модулі – автоматизовані робочі місця (АРМ) – для вирішення певного кола завдань. Організаційно це повинно бути реалізовано за технологією “клієнт–сервер”.

Приступаючи до вибору програми АСБО, необхідно: визначити, для вирішення яких саме задач вона потрібна, які перспективи розвитку підприємства; момент впровадження програми; вивчити умови й обсяг технічної підтримки фір-

ми-постачальника; визначити чи відповідає дана програма вимогам керівників відповідних підрозділів (бухгалтерії, відділу маркетингу).

Спеціалізоване програмне забезпечення нині дуже різноманітне, але можна виділити наступні класи програм: 1) міні-бухгалтерія; 2) інтегровані бухгалтерські системи; 3) бухгалтерський конструктор; 4) бухгалтерський комплекс; 5) бухгалтерія-офіс; 6) системи обліку міжнародного рівня.

Для фірм, які значну увагу приділяють маркетинговим принципам управління, можна рекомендувати використання програм "Бухгалтерія–офіс", що охоплюють кілька програмних контурів. Зокрема, одна з таких програм – "Галактика" – передбачає чотири контури: 1) адміністративне управління; 2) оперативне управління; 3) бухгалтерський облік; 4) управління виробництвом – 19 модулів-програм (АРМ). Автоматизація системи бухгалтерського обліку типу "Бухгалтерія-офіс" дозволяє акцентувати увагу на взаємозв'язках її складових частин, ефективно управляти підприємством.

Вважаємо, що в сукупності автоматизованих рішень облікових задач необхідно передбачити контур управлінського обліку і, зокрема, модуль обліку і аналізу маркетингових витрат, інформаційною основою якого має бути довідкова база даних: 1) коди центрів відповідальності й місць виникнення витрат; 2) коди асортиментних груп продукції, груп клієнтів, географічних регіонів збуту; 3) коди продукції, яку розробляють; 4) файл первинних документів; 5) файл бухгалтерських проводок; 6) коди аналітичних статей витрат.

АРМ обліку витрат на маркетинг повинне включати три рівні (рис. 2.3): 1) облік за місцям виникнення витрат; 2) облік за видами функціональних витрат; 3) зведений облік – формування сегментної звітності.

На першому рівні АРМ "Облік витрат на маркетингову діяльність", використовуючи довідкову інформацію про первинні документи, коди місць виникнення витрат, центрів відповідальності та аналітичних статей витрат, необхідно здійснити збір, реєстрацію і первинну обробку даних про витрати на маркетингову діяльність, провести їх групування за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності в розрізі аналітичних статей.

На другому рівні доцільно було б організувати наступні модулі: 1) облік витрат на маркетингові дослідження; 2) облік витрат на науково-дослідні роботи, розробку і впровадження нових препаратів; 3) облік витрат на ФОПСТИЗ, що забезпечило б формування відповідних кошторисів витрат.

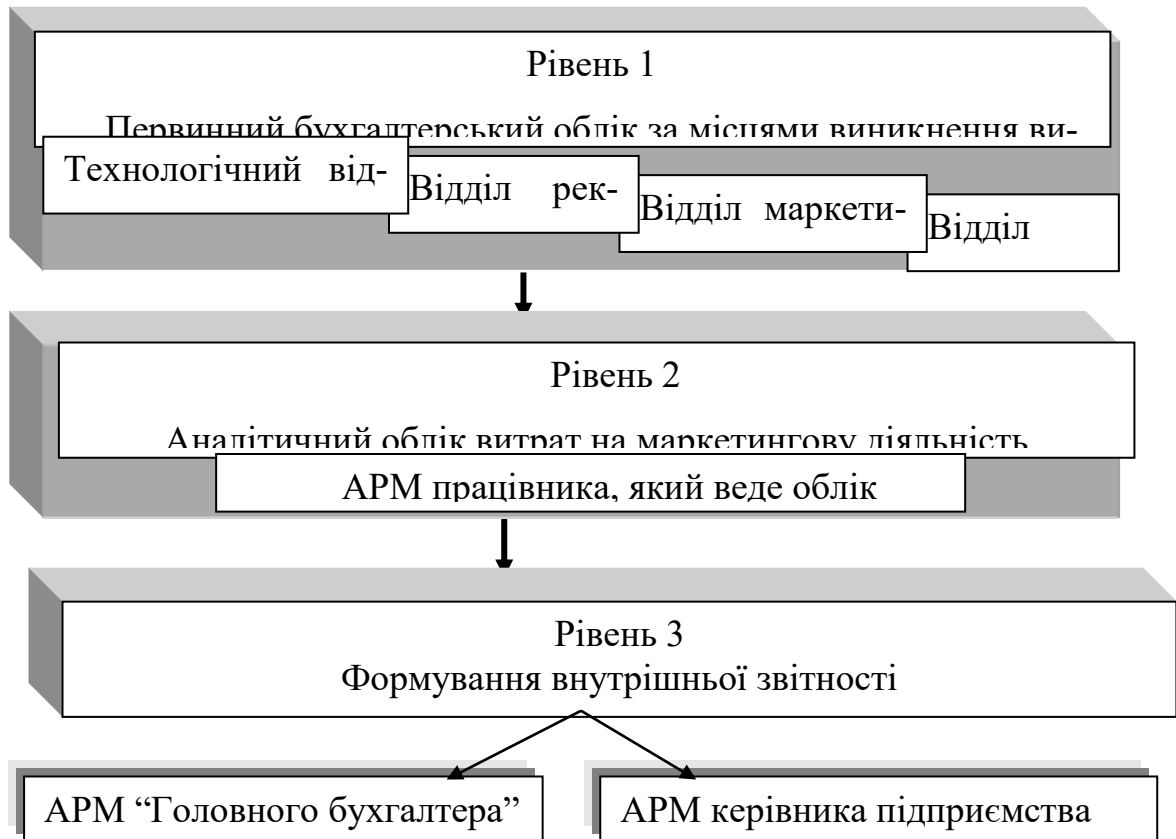


Рис. 2.3. Схема автоматизованого обліку маркетингових витрат

Третій рівень – це узагальнення витрат на маркетинг у регістрах бухгалтерського обліку: "Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність", "Накопичувальній відомості", "Сегментному звіті", в яких проводять розподіл витрат за зовнішніми і внутрішніми сегментами діяльності, визначають відхилення фактичних витрат від кошторисних. Інформацію, сформовану на АРМ "Облік витрат на маркетингову діяльність", можна передавати на інші рівні автоматизованої системи управління: АРМ "Головного бухгалтера" – для контролю за виконанням кошторису маркетингових витрат, виявлення винуватців відхилень фактичних витрат від запланованих; АРМ "Директора з питань маркетингу" – для прийняття рішень щодо ефективності маркетингових витрат, регулювання їх величини за напрямками витрачання.

2.3. Управлінський облік збутової діяльності

В умовах демонополізації ринку лікарських засобів керівництву хіміко-фармацевтичних підприємств важливо, поряд з оцінкою виробничих процесів, отримувати детальну інформацію про збут продукції. Це зумовлено тим, що:

- збут, завершуючи процес відтворення, забезпечує перетворення товарної форми на грошову, що дає можливість підприємству відновлювати виробничий цикл та виконувати численні фінансові зобов'язання;
- у результаті реалізації продукції визначають фінансовий результат діяльності підприємства;
- економічні показники збутової діяльності служать основою побудови маркетингового, виробничого, фінансового планів підприємства, а також для оцінки господарської діяльності зовнішніми користувачами інформації;
- у процесі збутової діяльності формується ціна на продукцію;
- збут продукції служить задоволенню потреб споживачів.

Основним носієм інформації на підприємстві є система бухгалтерського обліку. Облік збутової діяльності, залежно від завдань, які він вирішує, можна поділити на такі види:

1. Облік, спрямований на отримання даних для складання форм фінансової звітності з метою оцінки фінансового стану підприємства, – фінансовий облік.
2. Облік, спрямований на отримання інформації для прийняття управлінських рішень щодо формування збутової та виробничої програм, оцінки ефективності витрат у розрізі споживачів, товарів, каналів збуту; для встановлення ціни на товар; контролю за нормами витрат; визначення доходу в розрізі ринкових сегментів – управлінський облік.

Формування ринкового господарства вимагає більше уваги надавати управлінському обліку процесу збуту, який покликаний розв'язати такі завдання:

- планування обсягів продажу медикаментів, виручки від їх реалізації, асортименту випуску для побудови програми збуту в розрізі груп споживачів, каналів розподілу;

- проведення аналізу безбиткового продажу з метою формування ціни на готові лікарські засоби, асортименту реалізаційного кошика підприємства, визначення обсягів реалізації для отримання фіксованої величини прибутку;
- формування кошторису витрат на збут, контроль за його виконанням;
- облік і контроль руху запасів готової продукції на складі та витрат на зберігання складських запасів;
- облік поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію у розрізі клієнтів, видів продукції, термінів погашення;
- складання внутрішньої звітності у розрізі сегментів збутової діяльності.

Важливим завданням управлінського обліку є передбачення результатів майбутніх операцій. Планування, прогнозування у ринкових умовах господарювання виступає важливим інструментом управління господарською діяльністю підприємства, її координації та контролю. Незважаючи на це, на досліджуваних нами підприємствах процедурі планування показників збутової діяльності приділяють, на жаль, незначну увагу, обмежуючись лише формуванням загального бюджету збуту, в якому відображають один показник – обсяг збуту. На нашу думку, його доцільно було б доповнити допоміжними бюджетами, складеними у розрізі: географічних районів (табл. К.1), груп клієнтів, каналів розподілу, часових періодів. У бюджетах необхідно вказати заплановану ціну реалізації продукції та обсяги продажу кожної номенклатурної групи в кількісному вираженні, а також виручку від реалізації продукції за кожним зовнішнім сегментом діяльності. Складений таким чином бюджет (програма) збуту є основою для формування всіх бюджетів і кошторисів витрат, тому від точності його побудови залежить надійність інших планових показників.

Для побудови бюджету збуту рекомендуємо використовувати аналіз безбитковості – визначення критичного обсягу продажу, що базується на поділі витрат виробництва на постійні та змінні (додаток Л). Такий поділ дає можливість встановити функціонально-математичну залежність між прибутком, обсягом, собівартістю, що дозволяє: 1) визначати обсяг продажу, який би забезпечив відшкодування всіх витрат; 2) визначати обсяг продажу для отримання певної величини

прибутку; 3) встановити вплив структурних зрушень на рівень прибутку; 4) виявити нижню межу ціни на продукцію; 5) розрахувати величину прибутку при зміні витрат. Аналіз беззбиткового продажу ґрунтується на знаходженні критичної точки реалізації продукції за допомогою графічного методу чи математичних формул. Кожен із методів має свої переваги і недоліки, проте жоден не є абсолютним, оскільки побудова оптимізаційних моделей беззбитковості можлива за наступних умов: 1) усі інші змінні залишаються постійними; 2) один виріб або постійна номенклатура виробів; 3) прибуток розраховують за змінними витратами; 4) сукупні витрати і сукупний дохід є лінійними функціями обсягу виробництва; 5) аналізують лише допустимий діапазон обсягів виробництва; 6) витрати можна точно поділити на постійні та змінні. Важливою умовою проведення аналізу беззбитковості на фірмі, що виробляє кілька видів продукції, є постійність структури продажу, оскільки зміни в ній призводять до зміщення точки рівноваги. Зважаючи на те, що структура реалізованої продукції підприємств фармацевтичної галузі залежить від сезонних коливань, аналіз беззбитковості рекомендуємо використовувати для оперативного і короткострокового планування показників збуту.

При проектуванні програми збуту, визначенні обсягу продажу, ціни на продукцію, величини доходу від реалізації необхідним є формування кошторису збутових витрат. Ринкове господарювання вимагає від фірм надання значної уваги витратам збуту, розробки чіткої системи їх класифікації, планування, обліку, контролю за ефективністю їх здійснення.

Враховуючи переваги і недоліки групування збутових витрат, поданого в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” і Типовому положенні з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, ми розробили систему їх класифікації (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Збутові витрати фармацевтичних підприємств

Функціональні статті витрат	Калькуляційні статті витрат
-----------------------------	-----------------------------

Витрати на складування продукції та зберігання товарно-матеріальних запасів	<ul style="list-style-type: none"> • заробітна плата складських працівників і відрахування з неї на соціальні заходи; • утримання, ремонт та амортизація складських приміщень, обладнання і механізмів; • орендна плата; • страхування продукції; • нестачі лікарських препаратів.
Витрати на пакування продукції	<ul style="list-style-type: none"> • вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; • витрати на ремонт тари; • заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих сортуванням і пакуванням.
Витрати, пов'язані з транспортуванням продукції (товарорухом)	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на вантажно-розвантажувальні роботи; • заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих транспортними перевезеннями готових лікарських засобів до споживачів; • витрати на ремонт, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, амортизацію автомобільного транспорту; • страхування продукції; • оплата послуг транспортно-експедиційних і посередницьких організацій; • оплата митних витрат.
Функціональні статті витрат	<p style="text-align: center;">Калькуляційні статті витрат</p>
Витрати на управління збутовою діяльністю	<ul style="list-style-type: none"> • основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; • утримання, амортизація і ремонт приміщень служби збуту; • поштові, телефонні, канцелярські витрати; • витрати на придбання та обслуговування оргтехніки; • витрати на відрядження; • витрати на підвищення професійного рівня працівників відділу.
Інші витрати	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на придбання ліцензій на оптову торгівлю лікарськими засобами, юридичні консультації, страхування ризиків; • витрати на сумнівні та безнадійні борги.

Оскільки виникнення сумнівної, а згодом безнадійної заборгованості в значній мірі пов'язане з прогалинами в роботі відділу збуту, то створення резерву

сумнівної заборгованості та списання безнадійних боргів правомірно було б, на нашу думку, відносити на витрати збуту.

Для цілей управління доцільно провести поділ збутових витрат щодо обсягу продажу на змінні й умовно-постійні. Змінні витрати – це витрати на транспортування, відрядну оплату праці експедиторів, витрати на зберігання продукції, сортування, пакування, доопрацювання, комплектування, витрати на тару, на оформлення замовлень, на відрядження, комісійні, знижки з ціни. Умовно-постійні витрати (не залежать від зміни обсягу продажу) – це витрати на заробітну плату спеціалістів-погодинників разом з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати на оренду, утримання й експлуатацію основних засобів, витрати на техніку безпеки, на придбання додаткової інформаційної літератури, адміністративно-управлінські. Такий поділ дає змогу приймати рішення щодо обсягів збуту продукції, ціни реалізації, величини заробітку персоналу, зайнятого в системі товароруху.

Облік збутових витрат доцільно організувати у розрізі таких калькуляційних об'єктів: товарні групи, географічні регіони, групи споживачів, центри відповідальності та центри витрат. Центри витрат збутової діяльності можна поділити на: а) пов'язані з виробництвом продукції: сортування, пакування, складування, де виникають додаткові збутові витрати; б) пов'язані з товарорухом, – опрацювання замовлень, юридичне і документальне їх оформлення, транспортування. Центрами додаткових витрат збуту є склади готових лікарських засобів. Облік складських витрат доцільно організувати за матеріально відповідальними особами, контроль за діяльністю яких здійснюють на підставі звітних даних. Звітність завідуючих складами готової продукції можна поділити за періодичністю на: щоденну – картки складського обліку; щотижневу – накопичувальна відомість залишків готової продукції; щомісячну – книга залишків готової продукції або оборотна відомість, відомість збутових витрат; квартальну, річну – баланс, інвентаризаційна відомість. Ведення обліку за допомогою автоматизованих систем дає можливість отримувати інформацію про рух готової продукції у будь-який момент – на запит. Звіти завідуючих складів необхідні відділу збуту для за-

безпечення оперативного контролю за виконанням програми збуту та виявлення відхилень від запланованого рівня товарного запасу.

Товарорух – це діяльність підприємства, пов’язана з плануванням, практичною реалізацією і контролем за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до споживачів з метою задоволення їх потреб і запитів та отримання прибутків. У сфері товароруху виникають чисті збутові витрати, пов’язані з актами купівлі–продажу, зміною форм вартості, транспортуванням препаратів. Облік збутових витрат системи товароруху доцільно організовувати за такими сегментами: асортиментні групи, регіональні представництва, групи клієнтів, канали розподілу. Витрати, що виникають внаслідок збуту продукції, можна поділити на прямі та непрямі. Прямі – безпосередньо відносять на сегмент, непрямі – розподіляють між сегментами на основі обраної бази (рис. 2.4).

Зауважимо, що практика розподілу збутових витрат, яка склалася на хіміко-фармацевтичних підприємствах, – пропорційно до виробничої собівартості готової продукції або ж до виручки від реалізації продукції, має ряд недоліків:

- розподіл збутових витрат пропорційно до виробничої собівартості призводить до того, що матеріало- і трудомістка продукція стає ще дорожчою за рахунок включення до її вартості більшої частини непрямих накладних витрат;
- розподіл збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації, маючи на меті рівномірно віднести витрати на групи реалізованої продукції на основі визначеного коефіцієнта розподілу, сприяє збільшенню вартості і так дорогих готових лікарських засобів, хоча насправді витрати на складування та транспортування цієї продукції можуть бути незначними.
- Вважаємо, що практику розподілу збутових витрат пропорційно до загальної вартості реалізації доцільно застосовувати лише у тих випадках, коли на підприємстві є продукція, яка, окрім значних виробничих витрат, потребує додаткових особливих умов зберігання і (або) транспортування. У всіх інших випадках економічно обгрунтованим є розподіл збутових витрат, особливо витрат на складування, між групами продукції на основі використання натуральних показників обсягів реалізації – кількість штук, упаковок, вага продукції.



Рис. 2.4. Бази розподілу збутових витрат

Розподіл непрямих транспортних витрат між географічними ринками збуту можна проводити, виходячи з питомої ваги кількості продукції, реалізованої на даному ринку. Для збільшення точності віднесення вказаних витрат на ринкові

сегменти рекомендуємо використовувати за базу розподілу величину прямих витрат на транспортування, а на групи продукції – кількість отриманих замовлень, оскільки величина витрат на збут більше залежить від кількості відвантажень і перевезень, ніж від кількості реалізованої продукції.

Величину кількості отриманих замовлень на продукцію пропонуємо використовувати і для розподілу витрат на управління збутовою діяльністю між ринковими сегментами, проте при складанні кошторису збутових витрат ВАТ “Фітофарм” розподіл витрат відділу збуту, який організований за географічним принципом, ми здійснили на основі прямих витрат (табл. 2.4). Ця база розподілу в даному випадку є, на наш погляд, більш економічно обґрунтованою. Тобто при розподілі збутових витрат, окрім загальних рекомендацій необхідно враховувати специфіку кожного підприємства.

Таблиця 2.4

Кошторис збутових витрат на I півріччя 2000 року ВАТ “Фітофарм”, грн.

Функціональний вид збутових витрат	Регіональні сегменти збуту			Разом
	східний	західний	південний	
1. Витрати на складування продукції	13257	2210	6628	22095
2. Витрати на пакування продукції	6792	1132	3396	11320
3. Витрати, пов’язані з транспортуванням	30677	4017	52540	87234
4. Витрати на управління збутовою діяльністю	24103	3835	12051	39989
5. Інші збутові витрати	14292	6574	1096	21962
Разом	89121	17768	75711	182600

Кошторис збутових витрат відображає обсяг і характер маркетингових зусиль, що зумовлюють отримання бюджетної виручки від продажу. Кошторис збутових витрат, складений у розрізі сегментів діяльності, центрів відповідальності є ефекти-

вним засобом контролю, визначаючи ті результати, яких чекають від менеджера кожного центру відповідальності.

Основні ідеї автора щодо вдосконалення обліку витрат на збут викладені у статті [29].

Ефективним засобом контролю виконання бюджетів збуту, є їх порівняння з даними, отриманими в аналітичній бухгалтерії підприємства. Аналітичний облік процесу збуту досить трудомісткий, тому ця ділянка обліку на більшості фармацевтичних підприємств автоматизована. Використання ЕОМ не тільки зменшує витрати ручної праці, підвищує оперативність даних з обліку готової продукції, її реалізації, заборгованості за реалізовану продукцію, але й дає змогу вдосконалити організацію і методику обліку, ефективніше управляти збутом продукції. АРМ з обліку процесу збуту тісно взаємопов'язане з АРМ “Управління збутовою діяльністю”. Важливу роль в автоматизації обліку збуту виконує система довідників: довідник одиниць величин; коди готових лікарських засобів; довідник договорів-замовлень; коди підприємств, фірм, аптек, які є споживачами продукції; коди каналів розподілу – дистриб'ютори, аптеки, фірми-виробники, аптечні склади, представництва; довідник видів транспорту; ознаки знижки; ознаки категорії споживачів (платоспроможність, обсяги замовлень, вид оплати); ознаки категорій запасів готової продукції; довідник видів операцій.

АРМ “Облік процесу збуту” на фармацевтичному підприємстві повинне включати такі модулі: 1) облік реалізації готових лікарських засобів; 2) облік комерційної заборгованості; 3) облік витрат, пов'язаних із збутовою діяльністю.

Перший модуль дозволяє отримувати інформацію на запит споживача про залишки готової продукції на складі й одночасно суму реалізованої продукції в необхідному аспекті: за номенклатурною групою, географічними регіонами, видами клієнтів, видами операцій, календарними періодами.

Другий модуль призначений для обліку замовлень, визначення сум заборгованості за платіжними документами, сум простроченої заборгованості в розрізі кількості днів несплати, видів клієнтів, каналів розподілу.

Третій модуль вирішує завдання формування бази даних про витрати на збут продукції у розрізі зовнішніх сегментів діяльності.

На виході АСБО збутової діяльності підприємства повинна формуватися внутрішня сегментна звітність.

2.4. Формування показників збуту в системі бухгалтерської звітності

Основним джерелом інформації про виробничо-збутову, фінансову та інші види діяльності підприємства є бухгалтерська звітність – впорядкована за допомогою сукупності способів та прийомів узагальнення даних поточного обліку система взаємопов'язаних економічних показників, що відображають умови і результати господарської діяльності суб'єктів підприємництва, їх фінансово-майновий стан за звітний період. На жаль, керівники промислових підприємств часто недооцінюють ролі звітних даних, помилково вважаючи, що основне їх призначення – надання інформації про діяльність підприємства зовнішнім користувачам – податковій адміністрації, органам державної статистики, різноманітним фінансовим органам (Державне казначейство, Міністерство фінансів) та органам контролю, галузевим міністерствам або вищестоящим організаціям, банкам, аудиторським фірмам, інвесторам. Проте звітність, перш за все, на наш погляд, необхідно розглядати як важливий інструмент управління. Ґрунтуючись на даних суцільного, безперервного і суворого документального оформлення господарських процесів у системі бухгалтерського обліку, звітність відображає і дає змогу оцінювати результати діяльності, виявляти відхилення від плану, резерви економічного зростання, на основі чого приймати необхідні управлінські рішення щодо напрямків підвищення ефективності виробництва і реалізації продукції, покращання фінансово-інвестиційного клімату.

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 необхідним є вивчення та систематизація інформаційних запитів різних відділів і служб щодо показників, які пов'язані із збутовою діяльністю, забезпечення їх формування в системі бухгалтерської, статистичної та оперативно-технічної звітності.

Залежно від форми подання даних, користувачів інформації, призначення звітності із збутової діяльності можна поділити на дві групи: 1) зовнішня фінансова звітність; 2) внутрішня звітність.

Методика розрахунку показників, форма і терміни подання фінансової звітності регламентуються відповідними національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Основними формами, в яких відображені показники, безпосередньо пов'язані з реалізацією продукції, є Баланс (форма № 1) та Звіт про фінансові результати (форма № 2) (рис. 2.5).

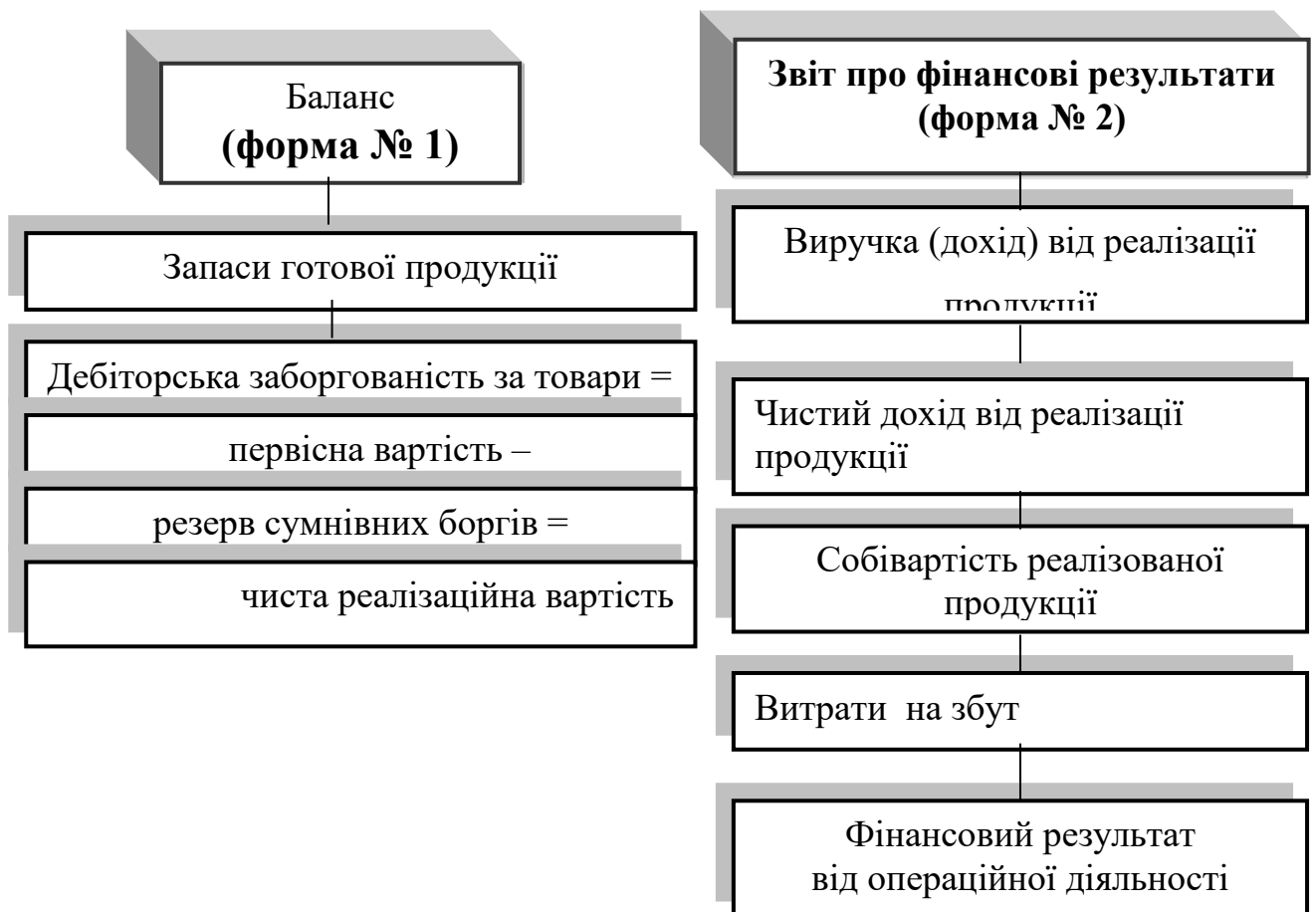


Рис. 2.5. Показники збутової діяльності, відображені у фінансовій звітності підприємства

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” готову продукцію відображають у фінансовій звітності – балансі – підприємства за первісною вартістю – фактичною виробничою собівартістю, що складається з прямих матеріальних і трудових витрат, інших прямих витрат, загальновиробничих витрат. При цьому адміністративні накладні витрати, як і інші витрати пері-

оду: понаднормативні втрати і нестачі запасів; витрати на маркетинг і збут, проценти за користування позиками – необхідно списувати на витрати підприємства в тому періоді, в якому вони були здійснені, не включаючи їх до собівартості запасів готової продукції. Не включають до собівартості готової продукції також нерозподілені постійні загальновиробничі та наднормативні витрати. Позитивним у такій оцінці є те, що усувається негативний вплив на величину запасів готової продукції більшості накладних витрат. Це також скорочує методику розрахунку реалізованої та нереалізованої продукції і дає можливість точнішого прогнозування собівартості продукції і фінансового результату. Проте зазначені нововведення у системі фінансового обліку виробничих запасів повинні, на наш погляд, вплинути і на методику аналізу показників, пов'язаних із зберіганням і реалізацією продукції. Зокрема, для забезпечення співмірності показників при розрахунку обороту товарних запасів у днях та числа оборотів товарних запасів доцільніше буде використовувати поряд з величиною запасів готової продукції за первісною вартістю показник фактичної собівартості реалізованої продукції, а не виручку (дохід) від реалізації, оскільки співвідношення виручки, що, в основному, враховує всі витрати підприємства, і запасів готової продукції, оцінених за неповною виробничою собівартістю, завжди буде показувати покращання показника оборотності.

В аналітичному обліку оприбуткування готової продукції на складі слід проводити за обліковими цінами – плановою або нормативною собівартістю з доведенням її до фактичної після узагальнення витрат на виробництво – або за відпускними цінами (цінами вибуття, реалізаційними). Основна дискусія щодо оцінки запасів розгорнулася між так званими "істориками" і "футуристами". Перші надають перевагу оцінці за собівартістю, другі – за вартістю вибуття (реалізаційною ціною). Традиційно запаси готової продукції оприбутковують за їх собівартістю, а списують на рахунки дебіторської заборгованості, грошових коштів – за цінами реалізації. Дискусії виникають з приводу оцінки продукції в обліку в період між надходженням і вибуттям активу, точніше з приводу моменту її переоцінки: 1) у момент надходження на склад і оприбуткування продукції; 2) у

момент отримання грошових коштів; 3) у момент підписання договору; 4) впродовж усього періоду між надходженням і вибуттям запасів.

Зазначимо, що готова продукція належить до оборотних активів, які передбачають перетворити на гроші, продати або спожити протягом нормального операційного циклу. Процес оцінки активів необхідно розглядати як процедуру присвоєння об'єктам бухгалтерського обліку певних грошових величин, отриманих так, щоб їх можна було використовувати як агреговано для підсумкової оцінки активів, так і окремо, залежно від конкретної ситуації.

Прихильники переоцінки запасів у момент їх оприбуткування за цінами реалізації аргументують це тим, що собівартість упродовж тривалого періоду часу втрачає значення як міра вартості ресурсів підприємства, як оцінка потенціалу, як поточна ринкова ціна внаслідок інфляції, морального і фізичного зносу. Проте це, швидше, стосується необоротних активів (основні засоби, нематеріальні активи).

Запаси готової продукції можуть бути оприбутковані за цінами реалізації або чистою вартістю реалізації (ціна вибуття за мінусом додаткових витрат, пов'язаних з підготовкою до продажу або доставкою товарів), якщо: 1) вони готові до реалізації за відомими цінами, при відомих, достовірно прогнозованих або незначних витратах; 2) строк запізнення оплати від поставки продукції незначний; 3) продукція фірми повністю укомплектована.

Оцінка запасів за ціною вибуття дозволяє прогнозувати суми грошових коштів, необхідних у майбутньому для продовження діяльності фірми і придбання відповідних ресурсів, а також для розробки прогнозів наступних грошових надходжень, проте потрібну інформацію про рух грошових коштів у майбутньому отримують з інших джерел даних, складання яких вимагає менших витрат (звіт про рух готових коштів). До того ж, інформація про грошові потоки в майбутньому настільки невизначена, що прийнятнішою є оцінка за собівартістю. Аргументом на захист оцінки запасів за собівартістю є надійність такої оцінки.

Для оцінки собівартості реалізованої продукції і вимірювання запасу на хіміко-фармацевтичних підприємствах може бути використаний один із методів:

1. Середньозваженої собівартості.

2. Перший у запас – перший до збуту: ФІФО.

3. Останній у запас – перший до збуту: ЛІФО.

Метод середньозваженої собівартості передбачає оцінку реалізованої продукції та її залишків на кінець звітного періоду, виходячи з середньозваженої собівартості одиниці продукції, з урахуванням залишку продукції на початок звітного періоду та її надходження за звітний період. Метод є простим і нетрудомістким, дає об'єктивну картину про стан та рух готової продукції.

Метод ЛІФО передбачає, що запаси готової продукції, які утворилися на складі пізніше, ніж інші, повинні бути реалізованими в перших. У такій ситуації готову продукцію списують за найвищою фактичною собівартістю останніх надходжень. Залишки продукції оцінюють за нижчою собівартістю попередніх надходжень. Собівартість реалізованої продукції за методом ЛІФО є найбільшою (табл. М.1), тому в період інфляції ЛІФО дає в результаті менший прибуток, порівняно з іншими методами. Якщо фізичний розмір запасу залишається постійним або зростає, то ЛІФО значно зменшує розмір оподаткованого доходу, що сприяє рухові грошових коштів компанії. Оцінка собівартості реалізованої продукції за методом ЛІФО є наближеною до відновної, ринкової вартості, тобто суми коштів, які необхідно було б виплатити на даний момент за необхідності заміни предмета іншим, таким же. Недоліком методу ЛІФО є те, що з часом оцінка запасів відходить усе далі від реальності, не відображаючи фактичних затрат на придбання; можливі проблеми з податковими службами; занижена сума прибутку, розрахована на основі методу ЛІФО, відлякує інвесторів.

Метод ФІФО полягає в тому, що готову продукцію, яка надійшла раніше, реалізують першою, а ту, що поступила останньою, залишають у запасі, тобто собівартість реалізованої продукції визначають за фактичною собівартістю перших надходжень, а залишки продукції на кінець звітного періоду оцінюють за вартістю останніх надходжень. Перевагою методу ФІФО є те, що він згідно з принципом відповідності взаємопов'язує вартість товарів, фізично реалізованих, із доходами від їх продажу. Оцінка запасів відповідає сумі реальних витрат. Прибуток, розрахований при використанні методу ФІФО, є більшим порівняно з його вели-

чиною за методом середньозваженої вартості або ЛФО, тому підприємствам вигідно використовувати його для складання фінансової звітності, користувачами якої є акціонери, кредитори, інвестори. Оцінка запасів готової продукції за методом ФІФО є, на наш погляд, найбільш логічною і прийнятною для складання зовнішньої фінансової звітності. Проте для підприємств із великою товарною номенклатурою використання цього методу оцінки є можливим лише за умови налагодження автоматизованої системи цієї ділянки обліку.

Зауважимо також, що з метою порівняльності звітних даних необхідно, відповідно до принципу постійності облікової політики, обраний метод оцінки використовувати, як це прийнято у зарубіжних системах обліку, до всіх активів підприємства, а не лише до запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, як зазначено у національному П(С)БО 9 "Запаси".

Переоцінку запасів готової продукції за цінами вибуття необхідно проводити в момент її реалізації. Питання визнання моменту реалізації в різні періоди розвитку національної облікової політики трактували не однаково. До 1995 року моментом реалізації бухгалтери визнавали зарахування на розрахунковий рахунок платежу від покупця, який відвантажив продукцію зі складу. У іншому випадку – суми, зараховані на розрахунковий рахунок, в обсяг реалізації не включали і обліковували на рахунку "Розрахунки з покупцями і замовниками". В обсяг реалізації включали лише оплачену відвантажену і відпущену продукцію.

У 1995 році у зв'язку з введенням у дію Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" реалізацію продукції почали трактувати як господарську операцію суб'єкта підприємницької діяльності, що передбачає передачу права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єктові підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань. Для цілей оподаткування датою реалізації слід було вважати дату передачі права власності на зазначену продукцію (роботи, послуги) згідно з базисними умовами поставки, визначеними сторонами, незалежно від строків здійснення оплати. Базисні умови поставки визначені Міжнародними правилами із тлумачення термінів "ІНКОТЕРМС". Однак згідно з Постановою Верховної Ради України від 6 квітня

1995 року № 127/35–ВР цей пункт у дію не був введений. У новій редакції Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (1997 рік) момент реалізації продукції розглянутий у співвідношенні з доходами підприємства. Згідно із статтею 11.3.1: "датою збільшення валового доходу вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податків, або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податків [64, с. 132].

Трактування реалізації у співвідношенні з доходом, що відповідає міжнародним принципам бухгалтерського обліку, остаточно закріплене національним Положенням бухгалтерського обліку 15 "Дохід", де зазначено, що дохід від реалізації продукції визнають і відображають у звітності, якщо: 1) покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію; 2) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; 3) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Тобто моментом реалізації продукції відповідно до П(С)БО 15 є її передача покупцеві, що узгоджується із принципом нарахування, який означає, що будь-які, здійснені підприємством операції з продажу і купівлі визнають у той момент, коли товари переходять від виробника до споживача, а не тоді, коли проводять їх оплату. Відповідно до концепції нарахування дохід обліковують у момент, коли він нарахований, а не тоді, коли отриманий; затрати обліковують у момент, коли вони понесені. Отримані ж від замовника грошові кошти відображають не як дохід, а як погашення заборгованості за реалізовану продукцію.

Відображення моменту реалізації, виходячи з юридичного акту переходу права власності на продукцію від виробника до споживача, є прийнятним для складання фінансової звітності. Проте використання принципу нарахування у системі податкового обліку в умовах нестабільності національної економіки, постійних інфляційних процесів не є виявом економічної логіки, а швидше слугує фі-

скальним інтересам держави. Підприємства, не одержавши коштів за продукцію, яка визнана реалізованою, проводять обов'язкові платежі (податок на додану вартість, податок на прибуток) від сум доходів, які фактично не отримано. Аналогічно, згідно з пп. 11.3.1. ст. 11 Закону, зразу повністю відносять до валових витрат і валових доходів відповідно авансовані витрати і авансовані (не зароблені) доходи. Отримані ж авансові платежі необхідно відображати за кредитом рахунка "Розрахунки за авансами одержаними", а не в складі отриманого валового доходу.

Така політика призводить до зменшення оборотності активів підприємства. Єдиний вихід – реформа податкової системи, заміна податку на додану вартість на податок з продажу, відрахування частини податку із заробітної плати фізичних платників податку – споживачів продукції (з одночасним збільшенням частки витрат на заробітну плату в собівартості продукції).

Внаслідок належно оформленого юридичного акту реалізації запаси готової продукції переходять в іншу категорію оборотних активів – поточну дебіторську заборгованість. Суб'єкти підприємницької діяльності відвантажують продукцію на основі замовлень споживачів і попередньо укладених договорів-поставки, за якими покупці зобов'язуються оплатити суми рахунків-фактур, що надходять їм разом із продукцією. Проте, як свідчить практика господарювання підприємств України, завжди існує певна частка дебіторської заборгованості, котру не повертають – безнадійна заборгованість.

Промислові виробники, відповідно до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", мають право лише в разі подання до арбітражного суду заяви про стягнення заборгованості з покупця, який затримує без погодження з ними оплату відвантажених товарів, або про визнання покупця банкрутом, зменшити суму валового доходу звітного періоду на вартість цих товарів. У разі рішення суду на користь продавця, його валові доходи збільшуються на суму заборгованості, котру фактично відшкодував покупець. Якщо протягом наступних податкових періодів суд не задовольняє з вини платника податку позов, то останній повинен збільшити валовий дохід відповідного податкового періоду на вартість відвантажених товарів та нарахувати пеню.

У такому трактуванні безнадійної заборгованості є багато неузгоджень з чинним цивільно-процесуальним і арбітражно-процесуальним правом. Наприклад, стаття 146 цивільного кодексу України встановлює, що підготовку справи до судового розгляду в загальному суді здійснюють у 7-денний термін, який в деяких випадках може бути продовжений до 20 днів від дня прийняття судом заяви. Арбітражно-процесуальний кодекс України у статті 64 для винесення ухвали про порушення встановлює 5-денний термін. Отже, дата звернення до арбітражного суду із заявою про стягнення заборгованості з боржника й дата винесення ухвали про порушення провадження у справі можуть суттєво відрізнятись, і, припадаючи на різні податкові періоди, вплинути на правильне відображення валового доходу.

Як позитивний крок можна охарактеризувати, на нашу думку, виділення у П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” серед поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію таких її видів як: 1) безнадійна – щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув термін позовної давності; 2) сумнівна – щодо якої існує невпевненість у її погашенні боржником, і включення дебіторської заборгованості за продукцію до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю – з вирахуванням резерву сумнівних боргів. Хоча згідно з принципом нарахування і відповідності збитки за сумнівними боргами виникають як результат збільшення доходів від продажу продукції і мають бути покриті за їх рахунок, проте, зважаючи на те, що від моменту реалізації і до трьох років включно (термін позовної давності) підприємство немає впевненості у тому, чи буде товар оплачений, а також, виходячи з принципу обачності, за яким активи і доходи підприємства не повинні бути завищені, у Положенні (стандарті) 10 передбачено спрогнозований резерв сумнівних боргів розглядати як збитки, які підлягають списанню на витрати поточного звітного періоду.

Для визначення суми сумнівного безнадійного боргу, як зазначено у П(С)БО 10, може бути використаний один з методів:

- 1) виходячи з платоспроможності окремих дебіторів;
- 2) на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Вважаємо, що перший спосіб є багато в чому суб'єктивним, точність розрахунків за умови його використання залежить від наявності достовірної інформації про боржників та від кваліфікації експерта.

Обчислення резерву сумнівної заборгованості на основі її класифікації залежно від терміну непогашення ґрунтується на тому, що із збільшенням періоду неоплати продукції вагомішими стають підстави для віднесення такої сумнівної заборгованості до безнадійної. Цей метод досить трудомісткий, проте в умовах автоматизації дає точніші результати, порівняно з попереднім.

У П(С)БО 10 методика визначення резерву сумнівних боргів подана поверхо. Розрахунок резерву сумнівних боргів рекомендуємо проводити так:

1. На основі звітів із заборгованості за реалізовану продукцію за попередні три роки дебіторську заборгованість на початок обраного звітного періоду групують за термінами прострочення оплати (додаток Н).
2. Проводять моніторинг заборгованості та визначають, яку частину списаної безнадійної заборгованості необхідно віднести до кожної із груп, встановлених на початок звітного періоду. Суми безнадійної заборгованості, що виникли впродовж обраного звітного періоду, а не на його початок, до уваги не беруть.
3. Розраховують коефіцієнти сумнівності шляхом ділення сум списаної безнадійної заборгованості для кожної групи на суми поточної заборгованості тієї ж групи (табл. 2.5). Для виявлення стійких і об'єктивних значень коефіцієнтів сумнівності доцільно виконувати розрахунок за декілька періодів.
4. Встановлюють резерв сумнівних боргів як суму добутків дебіторської заборгованості за кожною групою, визначеною на дату складання балансу, та розрахованих коефіцієнтів сумнівності.

Підприємства, створюючи резерв сумнівних боргів, відносять його на рахунок “Інші витрати операційної діяльності”, субрахунок “Сумнівні та безнадійні борги”. Правомірніше було б, на наш погляд, списувати прогнозовані збитки від неоплати рахунків за реалізовану продукцію на рахунок “Витрати на збут”, як це прийнято у міжнародній практиці, оскільки виникнення сум безнадійної заборгованості в значній мірі пов'язане з недоліками у роботі відділу збуту.

**Розрахунок резерву сумнівної заборгованості
на основі класифікації дебіторської заборгованості**

Показники	Разом	Групи заборгованості залежно від терміну несплати платежу, місяців				
		0	1 – 3	3 – 6	6 – 9	9 – 12
Заборгованість за реалізовану продукцію на 1.01.1997	1214765	357311	440002	89097	129237	199118
Заборгованість, визнана безнадійною	101194	4359	11176	2263	11515	71881
Коефіцієнт сумнівності (ряд. 2 / ряд. 1)	X	0,0122	0,0254	0,0463	0,0891	0,361
Дебіторська заборгованість за продукцію станом на 1.01.1999	2377580	386353	441072	306452	576900	666803
Резерв сумнівних боргів (ряд. 3 x ряд. 4)	322224	4714	11203	14189	51402	240716

Основними результативними показниками збутової діяльності підприємства, які відображають у фінансовій звітності – "Звіті про фінансові результати" – є дохід (виручка) та прибуток (збиток) від реалізації продукції. Із метою адаптації національної системи бухгалтерського обліку до міжнародної практики складання фінансової звітності з 1 січня 2000 року в Україні введена в дію нова методика розрахунку фінансового результату діяльності підприємства.

У країнах Заходу розрахунок загального результату діяльності фірми здійснюють з використанням методу "затрати – випуск" за одним з варіантів:

1. Франко-німецький – передбачає визначення загального результату як суми експлуатаційного, фінансового, надзвичайного результатів. Експлуатаційними вважають всі види діяльності підприємства, які визначені у його статуті: виробнича, торгова, будівельна, транспортна, постачальницько-збутова. Фінансова дія-

льність пов'язана з фінансовим і банківським обслуговуванням підприємства, випуском акцій, отриманням кредитів. Надзвичайний результат визначають за операціями довгострокового характеру (реалізація основних засобів, "ноу-хау", авторського чи орендного права).

Фінансовий результат від основної діяльності підприємства у континентальній системі бухгалтерського обліку трактують як експлуатаційний (операційний) і визначають на основі розрахунку валової доданої вартості (табл.2.6) як різниці між вартістю випущеної продукції та вартістю спожитих сировини, матеріалів, інших зовнішніх закупок і послуг зі сторони. Після вирахування витрат на персонал з валової доданої вартості отримують суму валового експлуатаційного прибутку, відмінувавши від якої амортизаційні відрахування та інші витрати встановлюють величину експлуатаційного прибутку.

Таблиця 2.6

Розрахунок фінансового результату у франко-німецькій системі обліку

Показники	Сума	Відсоток, %
Реалізована продукція	11159	100
Продукція на складі	223	
Обсяг виробництва	11382	
Спожиті матеріали	(3528)	31
Додана вартість (валова)	7854	69
Заробітна плата	(3301)	29
Амортизація	(1138)	10
Інші витрати	(528)	5
Експлуатаційний прибуток	2887	

Тобто, франко-німецький варіант визначення фінансового результату від основної діяльності ґрунтується на концепції виробництва.

Фінансовий аналіз, побудований на даній моделі, не відповідає економічній логіці, так як реальний результат підприємство отримує від реалізації продукції.

2. Англо-американський варіант визначення результату діяльності фірми передбачає багатоступеневий розрахунок фінансового результату за функціями підприємства: виробництво, реалізація, управління. Ця модель побудована на концепції продажу продукції, за якою спочатку визначають валовий (маржиналь-

ний) дохід як різницю між виручкою від реалізації продукції та сумою змінних витрат. Показник маржинального доходу дає можливість оцінити рентабельність виробництва, показує, яка частина виручки йде на покриття постійних витрат, а яка – на отримання прибутку. Різниця між валовим доходом і експлуатаційними витратами дає величину прибутку від основної діяльності. Експлуатаційні (операційні) витрати – це витрати на збут, управління, амортизацію – витрати періоду. Таке визначення прибутку відповідає принципу співвідношення між доходами звітної періоду і витратами, які виникли в цьому періоді.

Обидва варіанти визначення фінансового результату від реалізації продукції мають недоліки: англо-американський варіант дає змогу проаналізувати витрати і результати за функціями діяльності підприємства, проте, на відміну від франко-німецького, не дозволяє прослідкувати споживання і розподіл доданої вартості.

Управління з методології бухгалтерського обліку України розробило, враховуючи переваги і недоліки вітчизняної та зарубіжної систем бухгалтерського обліку, методика розрахунку і відображення фінансового результату діяльності підприємства, яка запроваджена в Україні з 1.01.2000. У її основу покладено функціональний критерій: передбачено визначення фінансових результатів від звичайної (операційної та фінансової) та надзвичайної діяльності – як у франко-німецькій моделі обліку. Прийнята ж методика розрахунку результату від основної діяльності ґрунтується на англо-американській моделі обліку.

Вважаємо, що доцільно було б у “Звіті про фінансові результати” пов’язати функціональні види витрат основної діяльності з елементами витрат. Елементи операційних витрат відображені загальними сумами у розділі 2 зазначеної звітної форми, проте їх подання поряд із статтями собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут дало б змогу зіставляти відповідні витрати, пов’язані безпосередньо з виробництвом – з обсягами виробництва; витрати на збут – з виручкою від реалізації продукції; щодо управлінських витрат, то все залежить від їх зв’язку з виробничою діяльністю чи реалізацією (табл.2.7).

Таблиця 2.7

Розрахунок фінансового результату від реалізації продукції, тис. грн.

Найменування показника	За попередній період	За звітний період	Відсоток до обсягу випуску		Відсоток до обсягу реалізації	
			попередній період	звітний період	попередній період	звітний період
Дохід (виручка) від реалізації продукції	28500	24209,6				
Податок на додану вартість	4750	4035				
Акцизний збір	–	–				
Інші вирахування з доходу	–	–				
Чистий дохід від реалізації продукції	23750	20174,6	85,27	78,8	100	100
Запаси готової продукції	4104	5432,3	14,73	21,2	17,28	26,9
Вартість виробленої продукції	27854,0	25606,9	100	100	117,28	126,9
Собівартість реалізованої продукції:	13538	12911	48,6	50,42	57	64
матеріальні витрати	11100	10328	39,85	40,33	46,74	51,19
витрати на оплату праці	1625	1550	5,83	6,05	6,84	7,68
відрахування на соціальні заходи	609	542,5	2,19	2,12	2,56	4,2
амортизація	92	113	0,33	0,44	0,39	0,875
інші витрати	112	377,5	0,4	1,47	0,47	1,37
Валовий прибуток (збиток)	10212	7263,6	36,66	28,37	43	36
Інші операційні доходи	–	–				

Продовження 2.7

Найменування показника	За попередній період	За звітний період	Відсоток до обсягу випуску		Відсоток до обсягу реалізації	
			попередній період	звітний період	попередній період	звітний період
Витрати на збут	1113	1022,6			4,69	7,9
матеріальні витрати	245	150			1,03	1,2
витрати на оплату праці	606	540			2,55	4,2
відрахування на соціальні заходи	227	202,5			0,96	1,6
амортизація	27	27			0,11	0,2
інші витрати	8	103,1			0,03	0,8
Адміністративні витрати	3874	2811	13,9	11	16,31	21,8
матеріальні витрати	126	118	0,5	0,5	0,53	0,9
витрати на оплату праці	2458	1800	8,8	7	10,35	13,9
відрахування на соціальні заходи	922	675	3,3	2,6	3,88	5,2
амортизація	89	137	0,3	0,5	0,37	1,1
інші витрати	279	81	1	0,3	1,17	0,6
Інші операційні витрати	–	–				
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)	5225	3430			22	26,6

Хоча обраний розрахунок фінансового результату, виходячи з концепції продажу, є економічно обґрунтованішим порівняно з методикою його розрахунку на основі показника виробленої продукції, проте при складанні фінансової звітності необхідно, на нашу думку, добиватися максимального розширення її аналітичних можливостей, зростання надійності аналізу. Виходячи з цього, пропонуємо у “Звіті про фінансові результати” подавати також показник вартості виробленої продукції (валового обсягу виробництва), розрахований на основі даних про кількісні зміни залишків готової продукції та ціни реалізації.

Це дасть змогу додатково визначати показник, що має важливий економічний зміст, – валова додана вартість (табл. 2.8), прослідковувати її розподіл; з’являється можливість аналізу співвідношення сум виручки від реалізації продукції, величин загальних операційних витрат, адміністративних витрат з вартістю виробленої продукції.

Таблиця 2.8

Розрахунок фінансового результату від виробництва продукції

Найменування показника	За звітний період	За попередній період
Матеріальні витрати	11471	10596
Валова додана вартість	16383	9578,6
Витрати на оплату праці	4869	3890
Відрахування на соціальні заходи	1758	1420
Валовий операційний прибуток	9756	4268,6
Амортизація	208	277
Інші операційні витрати	399	561,6
Операційний прибуток (збиток)	9149	3430
Разом витрат	18705	16744,6

Для хіміко-фармацевтичних підприємств, як і для інших суб’єктів господарювання, що будують свою діяльність на маркетингових принципах управління, необхідне постійне надходження детальної інформації про вартісні та кількісні показники обсягів збуту продукції у розрізі асортиментних груп, ринкових сегментів, каналів розподілу; про стан та динаміку розрахунків за реалізовану продук-

цію; про витрати на збут продукції в різних географічних регіонах, аналіз яких дає змогу приймати необхідні рішення щодо маркетингової тактики та стратегії. Отримати такі дані з фінансової звітності не можливо, тому пропонуємо формувати на промислових підприємствах також внутрішню сегментну звітність із збуту.

Внутрішня сегментна звітність – це форма подання інформації управлінською бухгалтерією про показники і результати діяльності підприємства у розрізі внутрішніх (групи продукції, центри витрат, центри відповідальності) та зовнішніх (географічні регіони, канали розподілу, групи споживачів) сегментів, необхідна менеджерському апаратові у визначені терміни.

Внутрішня звітність необхідна для забезпечення: контрольної, інформаційної та мотиваційної функцій; персональної відповідальності, зіставлення з повноваженнями; ієрархічності (структурної чи функціональної) подання звітів; зіставлення планових (нормативних, бюджетних) і фактичних даних про витрати; орієнтації на реципієнта (інформацію повинні сприймати люди, які не володіють знаннями бухгалтерського обліку); фокусування уваги на проблемах з метою прийняття рішень про шляхи їх подолання; уваги до тенденцій; оперативності.

Внутрішня звітність не обов'язково є заключним етапом облікової процедури, звітом може бути навіть первинний документ. Вона не є суворо регламентованою, форму і терміни її подання визначають керівники відповідних центрів витрат. Класифікація внутрішньої звітності подана в табл. 2.9.

Характерною ознакою сегментної внутрішньої звітності є її ієрархічність. Звіти рухаються "знизу вгору" і надходять вищому керівництву з урахуванням пропозицій менеджерів кожного рівня відповідальності. На основі звітів центрів відповідальності формують загальногосподарську звітність.

Необхідно констатувати, що на досліджуваних підприємствах фармбізнесу аналітичному обліку і внутрішній звітності за останні роки (1996–1999 рр.) почали приділяти все меншу увагу. Проте в умовах ринкового господарювання переваги складання внутрішньої сегментної звітності, на наш погляд, очевидні. Так, зокрема, дані, що містяться в сегментних звітах збутової діяльності дозволяють управлінському апаратові підприємств приймати альтернативні рішення щодо ро-

зширення або скорочення сегмента; випуску нового препарату; регулювання величини складських запасів та цін на продукцію. Окрім цього, дані сегментних звітів можуть бути використані для оцінки вкладу окремого сегмента в загальний прибуток фірми у результаті управління асортиментом продукції, обсягом портфеля замовлень, обсягом попиту і продажу, собівартістю та цінами.

Таблиця 2.9

Класифікація внутрішньої звітності підприємства	
Класифікаційна ознака	Види звітності
Суб'єкти подання інформації	а) звітність структурних центрів відповідальності; б) звітність функціональних центрів відповідальності
Призначення	а) для оперативного контролю; б) для інформування про відхилення; в) для загального інформування про хід виробничого процесу; г) для узагальнення бухгалтерських даних; д) для аналізу і видачі рекомендацій
Об'єкт звітності	а) за структурними об'єктами обліку витрат; б) за калькуляційним об'єктами обліку витрат; в) за одним видом витрат; г) за групою витрат; д) за всіма видами витрат
Періодичність	раз за зміну, день, тиждень, декаду, місяць, квартал, рік
Характер використання	а) інформаційна; б) аналітична; в) рекомендаційна; г) контролююча
Регулярність	а) регулярна; б) на запит
Форма узагальнення даних	а) таблична; б) текстова; в) графічна; г) комбінована;

Враховуючи міжнародну практику ведення бухгалтерського обліку, пропонуємо формувати такі види сегментної внутрішньої звітності :

1. *Звіт показників збутової діяльності.*
2. *Звіт із заборгованості за реалізовану продукцію.*
3. *Контрольний звіт відхилень від кошторису збутових витрат.*
4. *Сегментний звіт про фінансові результати.*

Основними показниками, що характеризують збутову діяльність є: обсяг реалізації в натуральних і вартісних одиницях; маржинальний дохід, прибуток (збиток) від реалізації продукції. У зовнішній фінансовій звітності показники збутової діяльності – виручка і прибуток від реалізації продукції – відображають загальними сумами в підсумку за місяць, квартал, рік. Звичайно, такої інформації для ефекти-

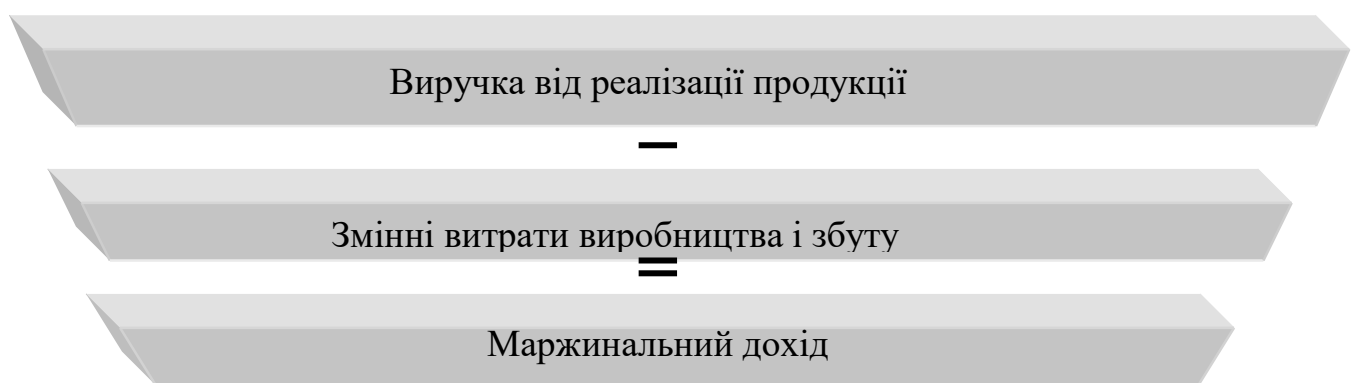
вного управління підприємством, прийняття рішень щодо маркетингової, виробничої, збутової, фінансової діяльності недостатньо.

Насамперед, необхідно збільшити оперативність надходження даних для планування і контролю поточних операцій. Використання автоматизованих систем управління робить можливим отримання інформації про показники збуту на запит споживача. До оперативної звітності показників, пов'язаних із реалізацією готових лікарських засобів, можна включити: відомість реалізації продукції та залишків нереалізованої продукції за день, декаду, місяць; відомість збутових витрат за цей же період. Дані про обсяги реалізації необхідно відображати як у натуральних, так і у вартісних одиницях у розрізі таких сегментів як географічні ринки збуту, групи лікарських препаратів, канали розподілу – фірми-дистриб'ютори, оптові посередники, аптеки. Фактичні дані доцільно доповнювати плановими, формуючи звіти про виконання бюджету збуту, що дає змогу оперативно впливати на відхилення, виявляти причини їх виникнення. Приклади таких звітів подані в додатку П. Форми і способи подання даних можуть бути найрізноманітнішими: таблиці (табл. П.1, табл. П.2), гістограми (рис. П.1), діаграми (рис. П.2).

Поряд із сегментною звітністю про виконання бюджету обсягів збуту рекомендуємо формувати *контрольні звіти виконання кошторису збутових витрат*. Узагальнений звіт про виконання кошторису складають на основі звітів центрів витрат збутової діяльності. Звітні дані про виручку від реалізації продукції, затрати на збут, також собівартість реалізованої продукції дають можливість щоденно будувати графічні й математичні моделі беззбиткового продажу продукції, отримувати показники маржинального прибутку і прибутку від реалізації, порівнювати їх із запланованими (табл. П.3).

Для отримання показників маржинального доходу в системі звітності аналітичної бухгалтерії підприємства, розрахованих за видами продукції, географічними регіонами, видами клієнтів ми використали зарубіжну систему ведення обліку затрат за методом розвинутого "директ-костингу". Як відомо, за цим методом постійні витрати не відносять на виробничу собівартість різних видів продукції, а списують на загальну суму витрат періоду, які покривають за рахунок прибутку

підприємства. Проте в процесі впровадження простого "директ-костингу" бухгалтери західних фірм виявили, що деякі специфічні постійні витрати можна прямо віднести (без умовного розподілу) на відповідні сегменти діяльності та центри відповідальності. Уся практика простого "директ-костингу" ґрунтується на тому, що кожен виріб, центр відповідальності вносить вклад у результати підприємства. Проте тільки підприємство, як юридична особа, може отримувати прибуток або збиток. Система ж розвинутого "директ-костингу" розширює концепцію юридичної особи. Вона передбачає визначення показника напівмаржі, який економічно наближений до показника фінансового результату. Напівмаржа – це різниця між маржинальним доходом і сумою специфічних прямих постійних затрат відповідного сегмента діяльності. Тобто, даний метод дає змогу визначати фінансові результати в маркетинговому аспекті: у розрізі як внутрішніх (продукція, центри відповідальності), так і зовнішніх сегментів. Це відповідає маркетинговій орієнтації підприємства. Метод розвинутого "директ-костингу" або ступеневого (багатошарового, поліблочного, багатосегментного) обліку змінної собівартості є основою складання на підприємстві *"Сегментного звіту про фінансові результати"*. Такий звіт надає можливість керівництву встановити фінансовий результат кожного центру відповідальності та сегмента, обчислити їх рентабельність, що дозволяє посилити контроль за ефективністю господарювання кожної економічної одиниці підприємства та виміряти якість роботи відповідальних осіб. Структура сегментного звіту про фінансові результати залежить від ієрархічної (пірамідальної) будови сегментів, що закриваються один після одного. На практиці може бути використаний один із принципів пірамідальної ієрархії сегментів: виробничий (табл. Р.1), збутовий (рис.2.6), функціональний.



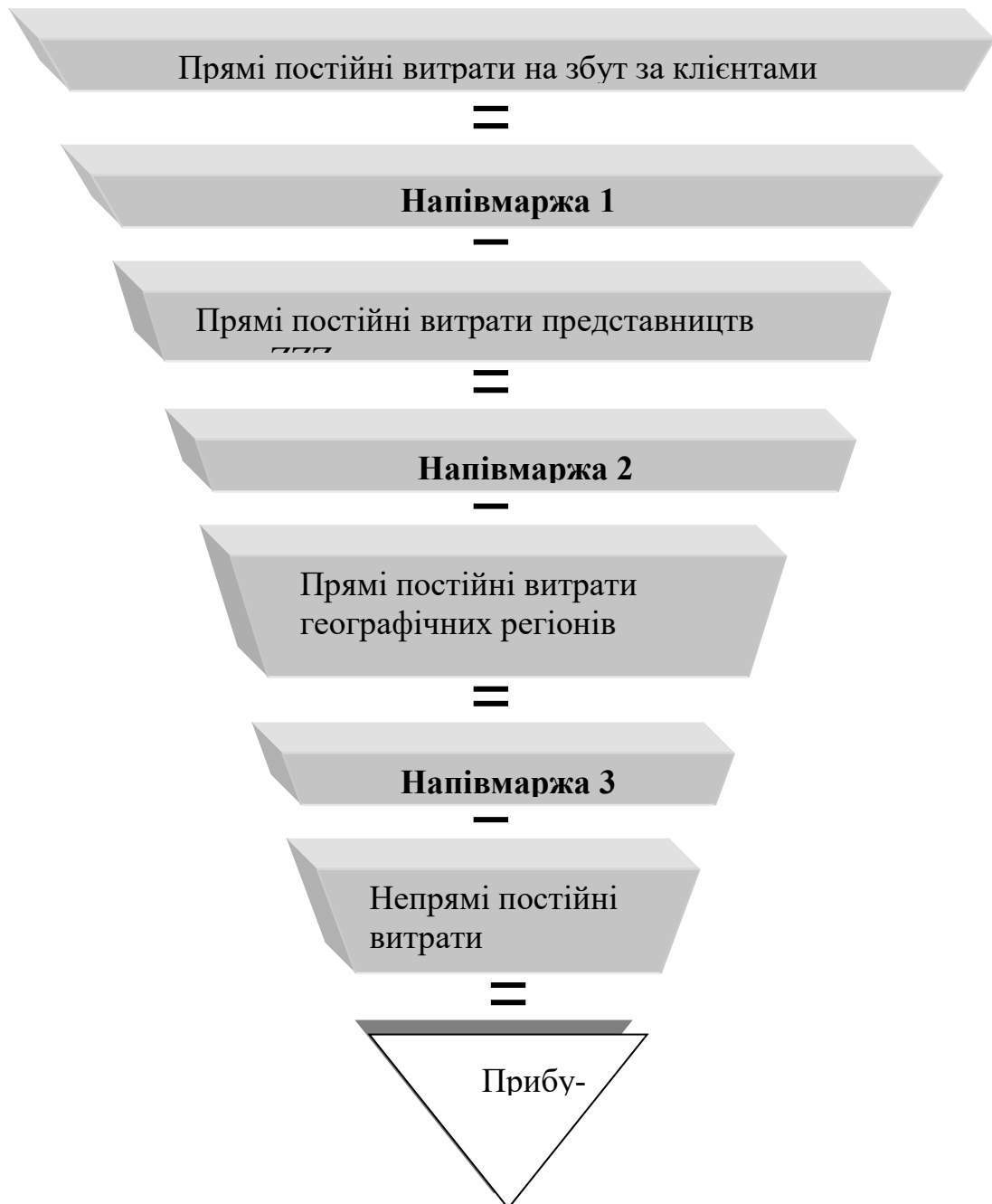


Рис. 2.6. Облік витрат за системою розвинутого "директ-костингу" в розрізі зовнішніх сегментів реалізації

Визначення маржі за сегментами реалізації є корисним при проведенні маркетингових досліджень. Встановлення напівмарж дає можливість проведення подвійного аналізу :

- 1) ізолюючи виробничий сектор, допомагає розрахувати серію марж за сегментами–продуктами ;
- 2) відокремлюючи збутову діяльність, дозволяє визначати й аналізувати серію марж за сегментами продажу.

У результаті пов'язують два критерії визначення маржі і проводять аналіз нової економічної категорії "ринок–продукт".

Важливим завданням відділу збуту підприємства є контроль за погашенням поточної дебіторської заборгованості за реалізовану продукцію. *Звіт із заборгованості за реалізовану продукцію* складають на основі даних другого ("Відвантаження, відпуск і реалізація продукції") і третього ("Зведені дані по оплачених, неоплачених і несписаних сумах") розділів відомості № 16, які рекомендуємо доповнити також інформацією про заборгованість клієнтів у розрізі термінів її погашення та категорій клієнтів (залежно від їх важливості: обсяг замовлень, платіжеспроможність, річний оборот, тип торгової діяльності), що дозволить посилити контроль за поверненням заборгованості, спрогнозувати відсоток безнадійних боргів.

Сформована внутрішня звітність із збутової діяльності слугує інформаційною базою економічного аналізу, що проводять з метою визначення рівня виконання бюджету збуту і кошторису збутових затрат, прийняття рішень щодо поліпшення ефективності збутової діяльності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

Отже, на основі вищевикладеного можна зробити висновок, що у ринкових умовах господарювання для хіміко-фармацевтичних підприємств, що організують діяльність на засадах маркетингу, важливе значення має питання планування, контролю і управління цим видом економічної активності на основі вивчення та аналізу інформації про витрачання матеріальних, трудових, грошових ресурсів на маркетингові заходи з метою зіставлення понесених маркетингових витрат з досягнутими результатами.

Оскільки діюча в Україні методика обліку витрат дає змогу отримати дані про вартісну оцінку маркетингових витрат лише завдяки детальній перевірці первинних реєстрів обліку, що є досить трудомістким і тривалим процесом, то, зважаючи на значну частку, суттєві економічні відмінності від інших видів операційних накладних витрат та спільні характеристики складових маркетингових витрат, а також враховуючи практику ведення бухгалтерського обліку й особливості функціонування маркетингових служб на підприємствах хіміко-фармацевтичного комплексу, ми зробили висновок про доцільність введення у План рахунків бухгалтерського обліку окремого субрахунку *"Витрати на маркетингову діяльність"* до рахунку 92 *"Адміністративні витрати"* та формування реєстра синтетичного їх обліку – *"Зведеної відомості витрат на маркетингову діяльність"*.

Аналітичний облік маркетингових витрат рекомендуємо вести у розрізі функціональних видів витрат: 1) витрати на маркетингові дослідження; 2) витрати на науково-дослідні та впроваджувальні роботи; 3) витрати на формування попиту і стимулювання збуту; 4) інші маркетингові витрати; – статей витрат:

1. Сировина і матеріали.
2. Канцелярські, поштові, телефонні витрати.
3. Основна і додаткова заробітна плата та відрахування на соціальні заходи.
4. Витрати на відрядження.
5. Витрати на утримання, ремонт приміщень маркетингової служби, службового автотранспорту.
6. Амортизація основних засобів та нематеріальних активів.
7. Послуги сторонніх організацій.

8. Витрати на придбання інформаційної продукції.

9. Витрати на придбання рекламного простору.

10. Інші витрати.

– зовнішніх сегментів діяльності: географічні регіони, канали розподілу.

У ринкових умовах господарювання бухгалтерський облік процесу збуту повинен, на нашу думку, орієнтуватися на формування інформації для прийняття тактичних і стратегічних маркетингових рішень. Даних, які подають у зовнішній фінансовій звітності для цього не достатньо. Отже, доцільним є планування та фактичне відображення показників збутової діяльності підприємства в системі внутрішньої сегментної звітності управлінського бухгалтерського обліку в розрізі часових періодів, географічних районів, груп клієнтів, каналів розподілу. Дані внутрішньої звітності із збутової діяльності, окрім вартісних фінансових показників доцільно доповнити нефінансовими: кількість замовлень, скарг клієнтів, нових покупців, відсоток повторних замовлень, ринкова частка підприємства, ємність ринку, що дасть змогу здійснювати комплексну оцінку діяльності підприємства.

Методику ведення бухгалтерського обліку збутової діяльності, яку ми описали, широко використовують західні фармацевтичні фірми. Поки що вона не знаходить підтримки у вітчизняних бухгалтерів, оскільки, на їх думку, потребує витрачання надмірних коштів, виконання зайвого обсягу робіт. Проте без надходження детальної інформації про збут продукції не можливо прогнозувати тактику і стратегію розвитку підприємства, зосередитися на маркетингових аспектах збутової діяльності.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ МАРКЕТИНГОВОЇ ТА ЗБУТОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ХІМІКО-ФАРМАЦЕВТИЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ УКРАЇНИ

3.1. Маркетинговий аналіз стратегії розвитку хіміко-фармацевтичних підприємств

Функціонування хіміко-фармацевтичних підприємств в умовах ринку не можливе без визначення оптимальної кількості лікувальних препаратів необхідної якості з метою забезпечення прибутковості та рентабельності виробництва завдяки найповнішому задоволенню потреб і попиту населення.

При переході до використання принципів самофінансування підприємства зіткнулися з явищем, коли продукція, яку вони виробляють, не користується попитом. Це пов'язано з непоінформованістю керівництва суб'єктів господарювання про потреби і запити споживачів, рівень їх доходів, демографічний склад, схильність до певних захворювань; про тенденції розвитку виробничих технологій, основні характеристики ринків збуту, діяльність фірм-конкурентів. Отже, лише проведення маркетингового аналізу внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства дозволить зменшити ступінь невизначеності та ризику в господарській діяльності, забезпечить концентрацію ресурсів на обраних напрямках розвитку, поліпшить стан підприємств, дасть їм змогу закріпитися на ринку, налагодити зв'язки із споживачами, добитися зростання обсягу виробництва і збуту.

Основною аналітичною функцією маркетингової діяльності є вивчення: ринку як такого; споживачів; фірмової структури ринку; товарної його структури; внутрішнього середовища підприємства.

Мету маркетингової діяльності відображають у якісних або кількісних вимірниках. Якісні – характеризують рівень виживання в умовах конкурентної боротьби, підтримання престижу фірми, впровадження нових технологій та препаратів–модифікацій, конкурентоспроможність і якість продукції, рівень задоволення потреб цільових груп споживачів. Основна мета маркетингу, виражена кількісно, – це забезпечення максимального (оптимального) обсягу прибутку в процесі купівлі–продажу, при якому задоволення попиту є фактором досягнення цілі. Серед її підцілей виділяють: прибуток на інвестиції, прибуток на акцію, збільшення ринкової частки, обсягу продажу, частки нових препаратів.

Маркетингові цілі підприємства повинні бути взаємоузгодженими між собою та з фінансовими можливостями, реальними щодо наявних ресурсів, чіткими щодо кількості, часу, місця здійснення, персональної відповідальності.

В основі маркетингового аналізу лежить інформація про ресурси підприємства, дії та наміри конкурентів, розвиток ситуації на ринку. Маркетинговий аналіз проводять за наступними напрямками: аналіз ринку, вивчення товарів, споживачів як предмет аналізу, аналіз конкурентів, цінової політики, аналіз процесів товаропросування, аналіз сервісного обслуговування продукції, аналіз системи формування попиту і стимулювання збуту.

Важливим елементом стратегічного планування є перспективний маркетинговий аналіз, який дає можливість оцінити результативність маркетингових цілей і стратегій, які обрало підприємство. Перспективний аналіз – це аналіз внутрішніх і зовнішніх складових господарського портфеля фірми. Внутрішній перспективний аналіз – це економічний аналіз таких сфер як виробництво, фінанси, дослідження і розробки, маркетинг; зовнішній аналіз повинен дати інформацію про: 1) сегменти ринку, на яких продають продукцію; 2) інші (ще не освоєні) сегменти.

Для проведення зовнішнього перспективного аналізу з метою виявлення сильних і слабких стратегічних господарських підрозділів, вибору стратегічної моделі розвитку підприємства доцільним є використання прийомів матричного аналізу портфеля господарської діяльності. Стратегічні господарські підрозділи або стратегічні зони господарювання (СЗГ) – це сегменти діяльності підприємства (асортиментні групи продукції, географічні ринки збуту, канали розподілу), на які спрямована його маркетингова активність. Класичними моделями матричного аналізу стратегічних зон господарювання (СЗГ) є :

1. *Матриця можливостей за товарами (ринками).*
2. *Матриця "Бостон - Консалтинг груп".*
3. *Матриця впливу ринкової стратегії на прибуток (PIMS).*
4. *Стратегічна модель Портера.*

Матриця можливостей за товарами (ринками) передбачає використання чотирьох альтернативних стратегій маркетингу для підтримання або збільшення

збуту: завоювання ринку, розширення меж ринку, поліпшення виробів, диверсифікацію, впровадження нового товару на новому ринку. Стратегія диверсифікації є найризикованішою і затратомісткою, тому її застосування можна рекомендувати у зв'язку з надзвичайними обставинами або з метою значного збільшення обсягів збуту. Вважаємо, що для підприємств фармації в існуючих умовах господарювання, прийнятнішими є стратегії, спрямовані на завоювання ринку або розширення його меж, які б забезпечили швидке зростання та дали змогу в майбутньому перейти на нові технології випуску конкурентоспроможної продукції, яка відповідала б міжнародним стандартам якості.

Найвідомішим прийомом матричного аналізу господарського портфелю є матриця, яку розробила в 60-і роки Бостонська консалтингова група, *"зростання - ринкова частка"*. Матриця взаємопов'язує два індикатори ринкової кон'юнктури: темп зростання цільового ринку, галузі в цілому (індикатор привабливості) і ринкову частку сегмента (стратегічної зони господарювання) порівняно з основними конкурентами. Ідея побудови матриці ґрунтується на тому, що збільшення ринкової частки СЗГ веде до збільшення прибутку завдяки зниженню питомих витрат, зменшенню питомої ваги умовно-постійних витрат у собівартості, зниженню трудомісткості виробництва після накопичення досвіду, прискоренню процесу укладання угод, зменшенню номенклатури продукції, яку випускають, що є результатом великих масштабів виробництва і розподілу. На основі даних додатка С ми побудували матрицю *"зростання – ринкова частка"* (рис. 3.1) для хіміко-фармацевтичних підприємств Держкоммедбіопрому.

Формування матриці включало такі етапи:

1. Зазначення на вертикальній осі матриці діапазону величин зростання або скорочення всіх цільових ринків у межах хіміко–фармацевтичної галузі.
2. На горизонтальній осі матриці показано діапазон зміни відносної ринкової частки підприємств, які ми досліджували. Відносну ринкову частку визначено як відношення ринкової частки підприємства до ринкової частки провідного конкурента (3.1), яким обрано АТ "Київмедпрепарат". Чим більше ВРЧ перевищує одиницю, тим конкурентоспроможнішим є підприємство.

$$ВРЧ = \frac{РЧП}{РЧК}, \quad (3.1)$$

де ВРЧ – відносна ринкова частка,

РЧП – ринкова частка підприємства,

РЧК – ринкова частка конкурента.

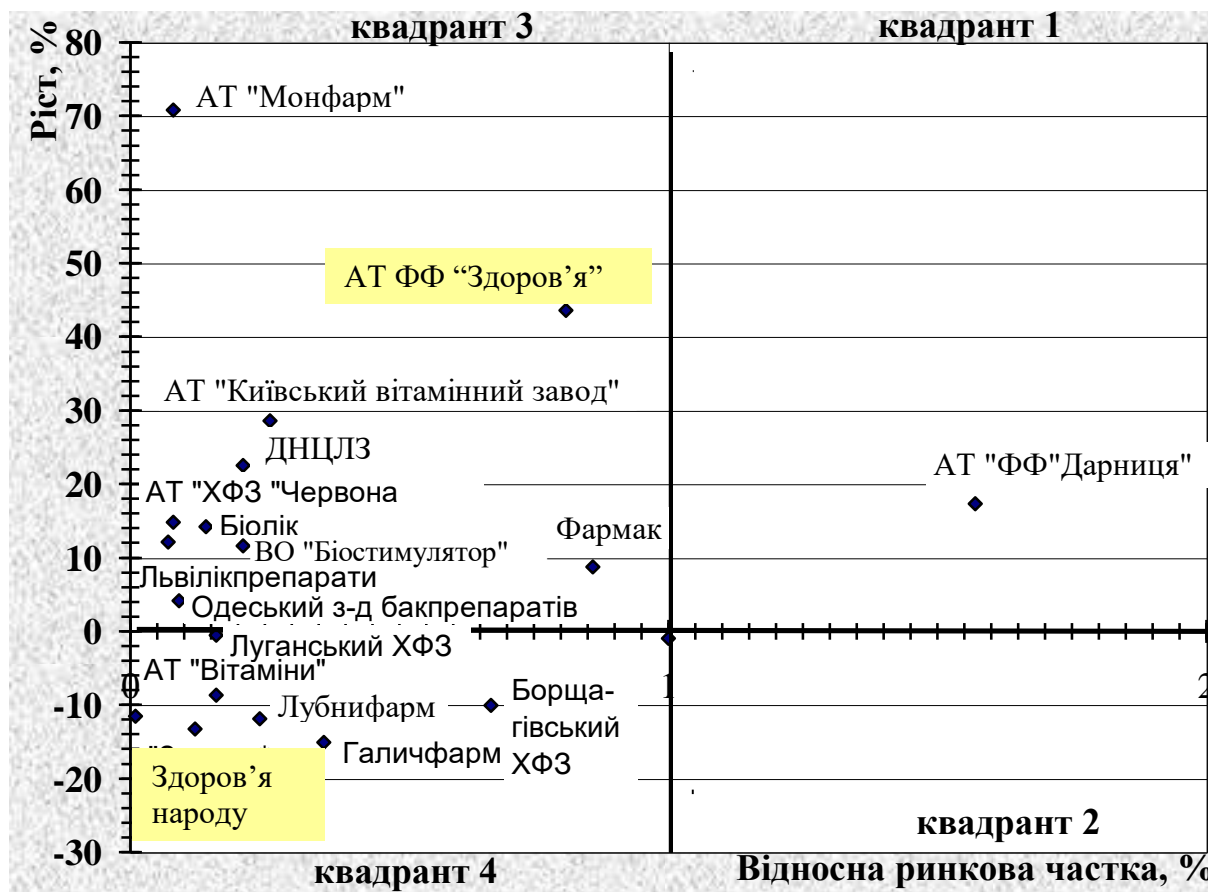


Рис. 3.1. Матриця "зростання – ринкова частка"

Отримане поле матриці розділене горизонтальною і вертикальною лініями на чотири квадранти, кожний з яких визначає певні характеристики для СЗГ, що перебувають у ньому. Горизонтальна лінія поділу може проходити на рівні значення, яке відповідає темпу зростання галузі або ринку в цілому. У нашому прикладі темп зростання ринку готових лікарських засобів становив 6,6 відсотка. Вертикальна лінія може проходити через $ВРЧ = 1$ або $= 1,5$. При цьому значенні величини ВРЧ починає діяти ефект "кривої досвіду", суть якого в тому, що при кожному подвоєнні обсягів виробництва і продажу відбувається послідовне зменшення величини питомих витрат на певну величину. Отже, підприємство, яке

кон-тролює ринкову частку, більшу, ніж у конкурента у 1,5 або більше раз, отримує додаткові конкурентні переваги за рахунок економії питомих витрат.

Отримані квадранти матриці характеризують СЗГ (в нашому випадку підприємства) залежно від їх стратегічних цілей та фінансових потреб:

квадрант 1 – містить СЗГ, для яких характерними є високі темпи розвитку ринку і висока відносна ринкова частка. Вони завдяки високій конкурентоспроможності дають значні прибутки, проте потребують значних ресурсів для фінансування їх зростання. На основі аналізу даних табл. С.1 ми віднесли до цієї маркетингової групи підприємство АТ “ФФ ”Дарниця”. Для нього рекомендована стратегія, спрямована на збільшення інтенсивності маркетингових зусиль, на підтримання або збільшення ринкової частки, збереження конкурентних переваг. Для цього може бути використана політика зниження ціни, збільшення обсягів рекламної діяльності, розширення мережі аптек. Зауважимо, що “Дарниця” активно діє у цьому напрямку: в кожному обласному центрі України підприємство має своїх представників, які працюють за контрактом. Регіональні представники відповідають на місцях за питання реклами, продажу, збір інформації;

квадрант 2 – СЗГ цієї площини характеризуються високою відносною ринковою часткою в умовах низьких темпів зростання ринку. Реалізація продукції цих СЗГ не потребує значних витрат на маркетингові заходи. Великі обсяги збуту дають їм змогу отримувати, порівняно з іншими СЗГ, високі прибутки;

квадрант 3 – це СЗГ, які перебувають в умовах ринку, що швидко розвивається. Вони мають незначні можливості впливу на нього, оскільки провідне місце займають конкуренти. Їм для підтримання або збільшення ринкової частки потрібні значні кошти. Для підприємств ВО “Біостимулятор”, “Біолік“, АТ “Червона зірка“, АТ “Монфарм“, “Львівлікпрепарати“, АТ “Фармак”, АТ “Борщагівський ХФЗ” прийнятною є стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль;

квадрант 4 – це СЗГ з обмеженим обсягом збуту і повільним зростанням ринку. Для них характерні великі витрати і незначні можливості зростання. На ринку готових лікарських засобів частка таких підприємств значна – ДП “Здоров'я – народу”, АТ “Вітаміни”, АТ “Луганський ХФЗ”, АТ “Галичфарм”, АТ “Лубни-

фарм”. Їх зростання забезпечувалося конкурентними перевагами на ринку медикаментів в ампулах. Для таких СЗГ доцільним є розширення асортименту. Зокрема, ДП “Здоров'я – народу” 60% своєї продукції – ампульні наркотичні лікарські засоби та ненаркотичні анальгетики – відвантажувало в Росію. Проте в 1998 році цей ринок збуту було втрачено. На підприємстві розроблено бізнес-план, в якому передбачено розширення номенклатури снодійних, антигістамінних, протимікробних, противірусних препаратів. На АТ “Борщагівський ХФЗ” створена дослідницька лабораторія, з допомогою якої завод освоює виробництво нових препаратів – кверцетин, вінборон, корветин, альтан. Програмою розвитку АТ “Галичфарм” на 1999 – 2001 роки передбачено освоїти випуск більше як 40 лікарських засобів; підприємство активно співпрацює з науково-дослідними організаціями України, з допомогою яких уже впроваджено у виробництво такі препарати як тіотріазолін (кардіопротекторний засіб), аспаркам (регулювання метаболічних процесів, копацил (анальгетик), гастро-норм – (лікування виразки шлунка).

Матриця “зростання – ринкова частка” є простою у використанні, базується на доступній інформації, не потребує значних затрат, а отримані результати досить зрозумілі для інтерпретації та прийняття рішень. Разом з тим, цей метод портфельного аналізу має недоліки:

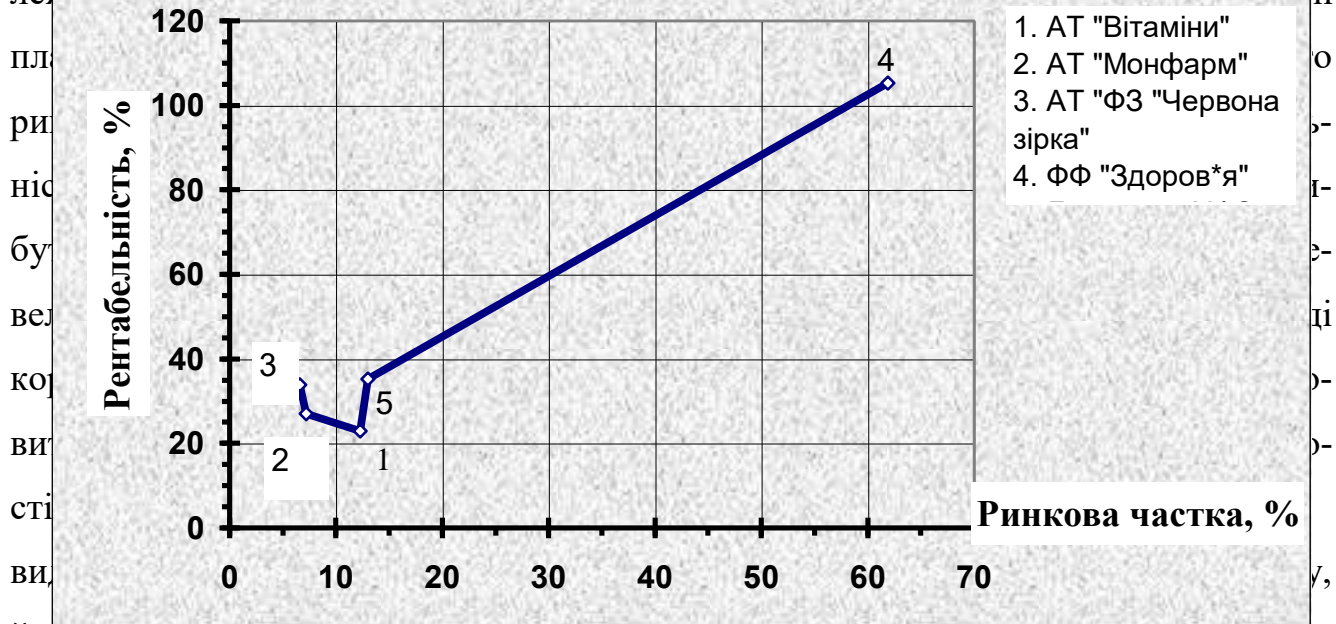
- а) метод може бути використаний лише для масових виробництв, оскільки лише для них характерним є “ефект досвіду”;
- б) не зважаючи на явну простоту, на практиці буває важко встановити, щодо яких конкурентів вимірювати частку ринку, як визначати темп зростання ринку – на основі минулого чи прогнозу;
- в) висновки, зроблені в процесі аналізу, дають загальну орієнтацію.

Матриця “зростання – ринкова частка” враховує лише два індикатора: відносну ринкову частку та темп зростання базового ринку. Привабливість ринку може залежати також від інших факторів. Зокрема, Інститут стратегічного планування розробив програму впливу ринкової стратегії на прибуток (*PIMS*), яка передбачає збір даних від ряду корпорацій з метою встановлення взаємозв'язку між різними економічними параметрами та двома характеристиками функціонування

організації: дохід від інвестицій та рух грошових коштів. Згідно з результатами даної програми на дохід найбільше впливають фактори, пов'язані з маркетингом: ринкова частка щодо трьох провідних конкурентів; вартість, додана ком-панією; зростання галузі; якість продукції; рівень інновації. Стосовно руху грошових коштів, то дані PIMS стверджують, що ріст ринку потребує коштів, висока відносна частка на ринку поліпшує надходження коштів, високі інвестиції поглинають їх. Висновки схожі з висновками Бостонської консалтингової групи.

До прийомів матричного аналізу стратегічного розвитку підприємства на-

лежить також стратегічна модель Портера, яка розглядає дві основні концепції



його прибутковість забезпечується завдяки стратегії концентрації зусиль на зменшенні собівартості продукції, що дає цінові конкурентні переваги. Фірма може також контролювати витрати завдяки концентрації зусиль на кількох ключових товарах, призначених для специфічних споживачів; створення особливої репутації при обслуговуванні ринку, який не задовольнили конкуренти. Стратегія концентрації є характерною, зокрема, для державних фармацевтичних фірм – монополістів на ринку наркотичних і психотропних засобів.

Рис. 3.2. Крива Портера – “рентабельність – ринкова частка”

Компанії, що мають більшу ринкову частку, як, наприклад, ОП "Луганський ХФЗ", можуть мати переваги щодо загальних витрат або диференціації стратегій. Використовуючи стратегію переваг за витратами, фірма орієнтується на широкий ринок і випускає продукцію в значних обсягах. За допомогою масового виробництва вона може мінімізувати питомі витрати і пропонувати низькі ціни, привертаючи увагу споживачів, які орієнтуються на рівень цін. Стратегія диференціації орієнтує підприємство (фірму) на випуск унікальної продукції, ціна на яку не впливає на попит на неї. Для підприємств фарміндустрії характеристиками, що визначають унікальність продукції, можуть бути: використання субстанцій натурального походження, швидкість дії препарату, великий процент ефекту оздоровлення, відсутність протипоказань, лікування особливо складних захворювань. Такої стратегії дотримується, зокрема АТ "ФФ "Здоров'я", яка завдяки інвестиціям швейцарської фірми "Vatchem", зуміла на 80% оновити асортимент випуску, що зумовило значний зростання обсягів продажу продукції, рентабельності виробництва. Компанія ж, яка не має переваг щодо загальних витрат, її продукція не є унікальною, може швидко збанкрутувати. Така перспектива в АТ "Вітаміни".

Особливістю концепції Портера, на відміну від висновків матриці "зростання – ринкова частка", є те, що підприємству не обов'язково бути великим, щоб мати хороші показники.

Окрім класичних прийомів матричного аналізу для вибору стратегії підприємства, розроблено ряд інших: матрична модель "Маріон асошіейтез", яка пов'язує показники розширення ринку, збільшення продажу та рентабельність власних фондів і вартість капіталу; "матриця Хассі" – аналізує еволюцію конкурентної позиції кожної бізнес-одиниці на основі показників середніх темпів зростання глобального попиту та середнього продажу продукції фірми; матриця "приваб-ливість ринку – конкурентоспроможність" ("Дженерел електрик" – "Мак-Кінзі").

Матричний маркетинговий аналіз залишається поки що поза увагою вітчизняних аналітиків, проте в умовах ринкового господарювання його застосування

дало б змогу, по-перше, приймати альтернативні рішення щодо вибору стратегії та тактики маркетингу; по-друге, вибирати шляхи розвитку різних бізнес-одиниць, їх сильних і слабких сторін; по-третє, розподіляти між секторами бізнесу грошові ресурси, матеріали й робочу силу. Методика проведення матричного аналізу стратегічного розвитку фармацевтичної промисловості може бути використана і на мікрорівні для стратегічного аналізу окремих маркетингових сегментів підприємства: груп продукції, географічних ринків збуту, каналів розподілу.

Маркетинговий аналіз стратегії діяльності підприємства є основою побудови маркетингового плану, кошторису маркетингових витрат, за допомогою яких можна правильно визначити пріоритетні напрямки маркетингової політики.

Методи планування витрат на маркетингову діяльність можуть бути різні:

1. *Залишковий кошторис* – фінансові ресурси, що залишаються після формування всіх інших кошторисів витрат.
2. *Приріст асигнувань* – базуючись на попередніх витратах, збільшують чи зменшують суму асигнувань на певний відсоток.
3. *Частка (відсоток) від запланованого обсягу збуту (виручки)*.
4. *Паритет з конкуренцією* – кошторис змінюється залежно від дій конкурентів.
5. *Метод експертних оцінок*: керівники підрозділів визначають свої потреби у фінансуванні для реалізації встановлених цілей; ці дані узагальнюють менеджери з маркетингу і подають виконавчому директору і раді директорів, які аналізують кошторис, оцінюючи сумісність конкретних цілей і засобів з цілями фірми, дають свої зауваження і рекомендації. У процесі обговорення беруть участь також керівники різних відділів: маркетингу, фінансового, виробництва, досліджень і розробок, кадрів.
6. *Планування на основі показника цільового прибутку*. Включає дванадцять етапів: 1) оцінюють загальний обсяг ринку аналізованого товару чи групи товарів на плановий період, враховуючи середні темпи росту ринку від досягнутих у поточному році; 2) визначають ринкову частку підприємства–виробника відповідного товару; 3) визначають обсяг продажу в натуральних одиницях; 4) формують ціну товару; 5) розраховують суму надходжень як добуток ціни на

розрахований обсяг продажу; 6) встановлюють величину змінних витрат; 7) величину прибутку на одиницю продукції (різниця між п.4 і п.6.) множать на розрахований обсяг продажу для знаходження суми загального валового прибутку; 8) оцінюють постійні витрати; 9) шляхом вирахування із загальної суми прибутку постійних витрат отримують залишки прибутку і витрат на маркетинг; 10) встановлюють контрольний показник цільового прибутку від збуту товару; 11) різниця між пунктом 9 і 10 дає величину витрат на маркетинг; 12) розподіляють витрати на маркетинг між його функціями на основі пропорцій, що застосовували в минулому періоді.

7. Розрахунок порогу рентабельності маркетингових витрат на основі функції реакції збуту.
8. Планування шляхом пов'язування цілей і завдань маркетингу із фінансовими ресурсами підприємства.

Кожен з методів має свої переваги і недоліки (табл.3.1). Вибір методу побудови кошторису маркетингових витрат залежить від керівництва фірми.

Найбільш економічно обгрунтованим і нетрудомістким методом планування витрат на маркетингову діяльність є розрахунок порогу рентабельності маркетингових витрат на основі функції реакції збуту. Функція реакції збуту – це прогноз ймовірного обсягу продажу впродовж певного часового періоду при різних рівнях витрат на комплекс маркетингу чи на один з його елементів. Найчастіше ця функція має вигляд S-подібної кривої, тобто при надто низькому рівні витрат на

Таблиця 3.1

Методи планування маркетингових витрат (складено автором)

Метод планування	Переваги	Недоліки
Залишковий кошторис, “все, що може дозволити собі фірма”	використовують компанії з лімітованими ресурсами, коли невідома чітка залежність між маркетинговими витратами і обсягом збуту	невелика увага маркетингу; відсутність зв'язку витрат з поставленими цілями; небезпека відсутності ресурсів на маркетинг
Приріст асигнувань	Простота; наявність точки відліку; ґрунтується на минулих успіхах фірми для визначення майбутніх тенденцій	розмір бюджету рідко пов'язаний із цілями; велика частка інтуїції; важко визначити успіх або невдачу

Паритет з конкурентами	наявність точки відліку; орієнтується на ринок; задає чіткі межі збільшення витрат	важко з'ясувати витрати конкурентів; ґрунтується на передбаченні схожості фірм
Частка від виручки від реалізації продукції	використання збуту як бази; адаптивність; зв'язок продажу і маркетингу	відсутність зв'язку з маркетинговими цілями; слідує за збутом, а не випереджає його; витрати зменшуються в період поганого збуту
Метод експертних оцінок	якість визначення; пов'язування цілей із фінансовими можливостями	значна частка інтуїції; відсутність взаємозв'язку з функцією збуту
Пов'язування цілей і завдань	чітке визначення цілей маркетингу; адаптивність; легко оцінити успіх чи невдачу	складність встановлення цілей і конкретних завдань

маркетинг не забезпечується істотний ріст продажу; із зростанням цих витрат спостерігається збільшення реалізації товару, а при досягненні певного рівня витрат на маркетинг проходить насичення, і темпи росту продажу падають. Причинами подібного насичення є наявність верхньої межі попиту на товар; певний вплив аналогічної маркетингової політики конкурентів; вплив антимонопольних обмежень.

Для побудови кошторису маркетингових витрат АТ “Галичфарм” ми використали методику економіко-математичного моделювання.

Припустивши, що обсяг збуту залежить від маркетингових витрат – витрат на маркетингові дослідження та витрат на ФОПСТИЗ, отримаємо наступне рівняння обсягів збуту (3.2):

$$Q = f(A; S; P), \quad (3.2)$$

де Q – обсяг збуту (тис. шт.);

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

S – витрати на ФОПСТИЗ (тис. грн.);

P – середня ціна одиниці товару.

Математичною формулою цієї залежності є показникова функція (3.3):

$$Q = b_0 A^{b_1} S^{b_2} P^{b_3}, \quad (3.3)$$

де b_0 – фактор шкали;

b_1, b_2, b_3 – коефіцієнти кореляційно-регресійної моделі.

Для зручності прологарифмуємо функцію:

$$\ln Q = \ln b_0 + b_1 \ln A + b_2 \ln S + b_3 \ln P.$$

Перепозначивши: $Y = \ln Q$; $a_0 = \ln b_0$; $x_1 = \ln A$; $x_2 = \ln S$; $x_3 = \ln P$, отримаємо лінійно-кореляційну залежність:

$$Y = a_0 + b_1 x_1 + b_2 x_2 + b_3 x_3.$$

За допомогою пакету прикладних програм STATAN на основі значень натуральних логарифмів показників середньої ціни, витрат на маркетингові дослідження і витрат на ФОПСТИЗ, розраховані в електронній таблиці EXCEL версії 7.0 знайдемо величини коефіцієнтів лінійної кореляційно-регресійної залежності (додаток Т):

$$a_0 = 6,56844; b_1 = 0,199157; b_2 = 0,163971; b_3 = -0,240478.$$

$$\text{Тоді } Y = 6,56844 + 0,199157x_1 + 0,163971x_2 - 0,240478x_3.$$

Так як $b_0 = e^{a_0} = e^{6,56844} = 712,2579$, то, використовуючи операцію експоненціювання, розрахуємо кореляційно-регресійну залежність обсягу збуту від середньої ціни, витрат на маркетингові дослідження і витрат на ФОПСТИЗ (3.4):

$$Q = 712,2579 A^{0,1992} S^{0,164} P^{-0,2405}. \quad (3.4)$$

Коефіцієнт множинної регресії 0,843026 показує, що зв'язок між показниками Q , A , S , P є тісним (додаток Т), і отримана економіко-математична модель може бути використана для аналізу варіантів стратегії маркетингу-мікс.

Звідси, рівняння виручки (3.5):

$$Z = 712,2579A^{0,1992}S^{0,164}P^{0,7595}, \quad (3.5)$$

де Z – виручка від реалізації продукції (тис. грн.).

Рівняння прибутку (3.6):

$$P_r = [p - c]Q - F - M, \quad (3.6)$$

де P_r – прибуток (тис. грн.);

p – середня ціна одиниці продукції, грн.;

c – змінні витрати на одиницю продукції, що не пов'язані з маркетингом і не залежать від кількості товарів (грн.);

Q – обсяг збуту (тис. шт.);

F – постійні витрати, що не пов'язані з маркетингом і не залежать від кількості товарів (тис. грн.);

M – маркетингові витрати (тис. грн.).

Так як змінні витрати $c = 0,50$ (грн.) на одиницю товару, постійні витрати $F = 300$ (тис. грн.), то рівняння прибутку (3.7):

$$P_r = 712,2579A^{0,1992}S^{0,164}(P^{0,759} - 0,5P^{-0,2405}) - A - S - 300. \quad (3.7)$$

Підставляючи в рівняння прибутку (3.7) різні значення витрат (додаток Т) в електронній таблиці EXCEL 7.0, підберем оптимальний варіант ціни і маркетингових витрат, що оптимізують прибуток: $p = 1$ грн.; $A = 39$ (тис. грн.); $S = 44$ (тис. грн.); $Q = 2748,55$ (тис. шт.); $Z = 2748,55$ (тис. грн.); $P_r = 991,2748$ (тис. грн.).

Отже, методика побудови економіко-математичних моделей оптимізації прибутку є прийнятною для побудови кошторису маркетингових витрат.

Для розподілу маркетингових витрат між стратегічними зонами господарювання важливо знати ефективність маркетингових заходів в різних ринкових сегментах у попередніх звітних періодах.

3.2. Аналіз ефективності маркетингової діяльності

У кінці звітної періоду для повної та об'єктивної характеристики стану маркетингу на підприємстві, визначення напрямків його розвитку обов'язково необхідно провести аналіз ефективності маркетингової діяльності. При цьому потрібно розрізняти поняття ефективності як співвідношення досягнутих результатів з витраченими ресурсами та ефекту – ступеня досягнення поставленої мети.

Кількісними показниками ефекту маркетингової діяльності можуть бути: 1) обсяг реалізації; 2) ринкова частка та її динаміка; 3) прибуток, його динаміка; 4) рентабельність продукції в цілому та окремих груп лікарських препаратів, ринкових сегментів, торгових каналів, замовлень різного обсягу. До якісних показників ефекту маркетингової діяльності пропонуємо включити:

- по-перше, *внутрішні*: ступінь обізнаності споживачів про продукцію підприємства; імідж підприємства; ступінь новизни продукції; гнучкість підприємства; виробничий та науковий потенціал; рівень якості; ступінь розвитку системи збуту і сервісу; рівень цін на продукцію; рівень розвитку інформаційної бази; рівень конкурентоспроможності підприємства та його продукції;

▪ по-друге, *зовнішні*: можливості виходу на нові ринки; місткість ринку, потенціал ринку; динаміка попиту; умови поставок продукції та обслуговування; рівень розвитку інформаційної бази суспільства; рівень конкуренції.

Ідеальний підхід до оцінки ефективності маркетингової діяльності полягає в розрахунку рівня впливу наслідків реалізації маркетингових заходів на величину отриманого прибутку. Для цього проводять показників до і після здійснення маркетингових заходів та визначають їх вплив на збільшення прибутку. Додаткова маса прибутку може бути розрахована за формулою (3.8):

$$\Delta P_{\rho} = \sum_{i=2}^n (Q_{i2} - Q_{i1}) \times P_i, \quad (3.8)$$

де ΔP_{ρ} – додатковий прибуток від збільшення обсягу продажу,

Q_{i1}, Q_{i2} – обсяг продажу до і після проведення маркетингових заходів,

P_i – прибуток на одиницю продукції до проведення маркетингових заходів,

$i = 1, 2, \dots, n$, n – кількість видів продукції, які випускають.

Звідси, економічна ефективність маркетингової діяльності (3.9):

$$E_{m\rho} = \frac{\Delta P_{\rho}}{W_{m\rho}}$$

(3.9)

де $W_{m\rho}$ – витрати на маркетингові заходи щодо збільшення обсягу продажу.

Для розрахунку ефективності маркетингових заходів, спрямованих на збільшення обсягу збуту, використаємо дані табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Показники обсягів збуту і прибутку
до і після проведення маркетингових заходів**

Номенклатурна група продукції	Обсяг збуту в 2 кварталі 1999 року, штук, Q_1	Обсяг збуту в 3 кварталі 1999 року, штук, Q_2	Прибуток на одиницю продукції, грн., P_i	Додатковий прибуток, грн., ΔP_o
Розчини і суміші	920728	1118488	0,076	15030
Таблетки і сухі суміші	166815	361791	0,140	27927
Спирти медичні	82833	149123	0,126	8353
Сиропи медичні	29129	103846	0,07	5230
Разом	1199505	1733248		56540

Витрати на маркетингові заходи щодо збільшення обсягу збуту в третьому кварталі 1999 року становили 22112 грн. Отже, ефективність маркетингової діяльності: $E_{MQ} = 22112 / 56540 = 0,39$. Тобто, маркетингові заходи підприємства забезпечили в третьому кварталі 1999 року приріст прибутку на 0,39 коп. у кожній гривні приросту. Це невисокий показник, проте ефект від маркетингових заходів може бути виявлений не в тому періоді, в якому були понесені витрати, тому показник ефективності виміряти досить складно, він завжди матиме певну похибку.

Для оцінки ефективності маркетингової діяльності можуть бути використані також інші показники. Їх можна поділити на два види:

1. Узагальнюючі показники – характеризують маркетингову діяльність у цілому.
2. Показники ефективності функціональних маркетингових витрат.

Визначаючи узагальнюючий показник маркетингової діяльності підприємства, необхідно виходити з того, що ефективність – це є відношення вартості вихідної продукції від певного виду діяльності (результативності) до витрат. Ефективність маркетингової діяльності знаходять як відношення вартості вихідної продукції, що пов'язана з маркетинговою діяльністю до величини витрат з реалізації маркетингу, що можна відобразити за допомогою формули (3.10):

$$E_m = \frac{(\bar{D} \times \bar{Z})}{\bar{W}_m}, \quad (3.10)$$

де E_m – ефективність маркетингової діяльності підприємства,

\bar{D} – відносна ринкова частка,

\bar{Z} – відносний рівень ціни,

\bar{W}_m – відносні витрати на маркетинг.

Формула (3.10) характеризує ринковий стан підприємства при певному розподілі ресурсів на маркетингову діяльність. Її недолік полягає в тому, що вплив маркетингових витрат обмежено поточним періодом часу, тобто можна поліпшити видиму результативність маркетингу шляхом простого зменшення витрат на маркетинг. Числове значення показника ефективності має порівняльний характер, тобто набуває сенсу порівняно з показником ефективності за попередній період або показником ефективності маркетингових витрат конкурентів. Для аналізу показника ефективності витрат на маркетинг ми дослідили діяльність трьох провідних конкурентів ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" – це ВАТ "Фітофарм" (м. Артемівськ), ВАТ "Київська фармацевтична фабрика", державне підприємство "Львівлікпрепарати". Результати аналізу відображені у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Загальна ефективність маркетингової діяльності

Назва підприємства	Обсяг реалізації, тис. грн.	Відносний рівень витрат на маркетинг	Відносна ринкова частка	Відносний рівень цін	Ефективність витрат на маркетинг
ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика"	6903,3	0,065	0,38	0,31	1,81
ВАТ "Київська фармацевтична фабрика"	7119,02	0,09	0,39	0,29	1,26
ВАТ "Фітофарм"	6687,56	0,04	0,36	0,3	2,7
"Львівлікпрепарати"	4559,9	0,08	0,22	0,44	1,21

Із даних табл. 3.3 видно, що ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика", витрачаючи в 1,67 рази більше коштів на маркетингову діяльність, займає лише на 7% більшу ринкову частку, ніж і ВАТ "Фітофарм", що свідчить про невисоку ефективність витрат на маркетинг. Це пов'язано, насамперед, з тим, що значну питому вагу (55–60%) у структурі маркетингових витрат у 1999 році становили витрати на науково-впроваджувальні роботи, які безпосередньо не впливають на обсяг збуту. Причому, вивчення структури цих витрат показало, що їх основу становлять витрати на державну реєстрацію та перереєстрацію лікарських засобів, обов'язкові відрахування в державний інноваційний фонд, витрати на затвердження технологічної документації (регламентів і фармакопейних статей); тобто витрати на розширення асортименту за рахунок препаратів-дженериків.

Підприємству необхідно переглянути політику щодо формування попиту і стимулювання збуту, оскільки понесені у 1999 році витрати в цьому напрямку були малоефективними. Доцільно було б поліпшити художнє оформлення етикеток і вторинної упаковки, інформативність аркушів–вкладок, розробити гнучку систему знижок для фірм–дистриб'юторів, рекламу в спеціалізованих фармацевтичних виданнях доповнити рекламою в інших засобах масової інформації.

Окрім узагальнюючого показника ефективності витрат на маркетингову діяльність доцільно розраховувати показники ефективності окремих функцій маркетингу: 1) ефективність вивчення і прогнозування попиту; 2) ефективність інноваційної діяльності; 3) ефективність заходів щодо стимулювання збуту, реклами.

Ефективність прогнозування попиту розраховуємо за формулою (3.11):

$$T = \frac{\Delta q}{Q} \times 100\% = \frac{|q_{oi} - q_i|}{Q} \times 100\%, \quad (3.11)$$

де T – показник точності прогнозу;

Δq - сума абсолютних відхилень прогнозу;

i – товарна група (регіон, споживачі);

Q – сумарний фактичний обсяг збуту,

q_{oi} , q_i – відповідно прогнозний і фактичний обсяг збут i -ї товарної групи .

На основі даних табл. 3.4. точність прогнозу $T = 8\%$.

Таблиця 3.4

**Збут асортиментних груп продукції
ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" в 1999 році**

Назва асортиментної групи	Обсяг збуту, шт.		Відхилення, (+, -)
	бюджет	фактично	
Настойки, краплі, екстракти	2200000	2240442	40442
Мазі, пасти, лініменти	1860000	2026437	166437
Розчини і суміші	3500120	3996551	496431
Спирти медичні	600200	576963	-23237
Таблетки і сухі суміші	1652780	1886302	233522
Сиропи медичні	350000	341455	-8545
Разом	10163100	11068150	905050

Тобто похибка прогнозу є значною. Вона свідчить про недостатню поінформованість маркетолога-аналітика підприємства про ринкову кон'юнктуру, з одного боку, а з іншого – про стихійний характер вітчизняного ринку лікарських засобів, про велике значення для підприємств середнього бізнесу випадкових замовлень. Тому для таких підприємств як ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" необхідним є частіший перегляд і коригування (два рази на рік, поквартально) бюджету збуту, а також врахування при цьому сезонних коливань.

Успішність інноваційної діяльності на фармацевтичному підприємстві залежить від ряду маркетингових заходів, спрямованих на забезпечення комерційної реалізації препаратів-інновацій та препаратів-модифікацій: точності визначення обсягу попиту, якості препарату, реклами та зусиль щодо просування то-вару, рівня цін, часу виходу на ринок. Як засвідчує практика інноваційної діяльності підприємств фармацевтичної галузі, лише один з 10 препаратів, що пройшли клінічні випробування і надійшли у продаж, мають комерційний успіх. Для визначення ефективності маркетингових заходів у сфері інноваційної діяльності підприємства пропонуємо використати таке співвідношення (3.12):

$$E_{mi} = \frac{V}{W_{mi}}, \quad (3.12)$$

де E_{mi} – ефективність маркетингових заходів у інноваційній діяльності,

V – питома вага препаратів-модифікацій в сукупній пропозиції досліджуваної товарної групи на конкретному ринку в певному періоді;

\bar{W}_{mi} – відносний рівень маркетингових витрат на розробку і впровадження на ринок препарату-модифікації.

ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" безпосередньою розробку препаратів-інновацій не здійснює, надаючи перевагу співробітництву з науково-дослідними інститутами (НДІ) в галузі фармацевтики. Так, наприклад, у 1997 році підприємство вирішило оновити асортимент, поповнивши номенклатурну групу "Настойки, краплі, екстракти" лікарським засобом – бальзам "Вігор", який розробили у Державному науковому центрі лікарських засобів (ДНЦЛЗ). При цьому підприємство, на основі укладеного договору, зобов'язувалося щомісяця сплачувати роялті за надане йому право випуску бальзаму "Вігор". Маркетингові витрати на впровадження препарату на ринок становили 31778 грн. (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Маркетингові витрати, пов'язані з впровадженням
на ринок бальзаму "Вігор" у 4 кварталі 1997 року

Вид витрат	Сума витрат, грн.
Роялті	16078
Затвердження науково-технологічної документації	2700
Витрати ФОПСТИЗ (дизайн, реклама)	12000
Вивчення ринків збуту	1000
Разом витрат	31778

Питома вага нового препарату в обсязі збуту асортиментної групи "Настойки, краплі, екстракти" становила 0,73, відносні витрати на маркетинг 0,16 (31778/43410,6). Звідси, ефективність маркетингових заходів: $E_{mi} = 0,16 / 0,73 = 0,22$.

Це невисокий показник ефективності, проте це пов'язано з етапом впровадження препарату на ринок. У першому кварталі 1998 року маркетингові витрати на препарат "Вігор" становили 39707 грн., проте і обсяг збуту зріс до 86589 грн. От-

же, ефективність маркетингової діяльності становила $(86589 / 349114,6) : (39707 / 86589) = 0,54$. Доцільно також окремо розраховувати показник ефективності заходів на ФОПСТИЗ або рекламу як відношення обсягу збуту у вартісному вимірнику до витрат на ФОПСТИЗ. Отже, ефективність рекламних заходів щодо препарату "Вігор" у четвертому кварталі становила $E_p = 43410,6 / 12000 = 3,6$. Тобто, кожна гривня рекламних витрат забезпечила приріст збуту на 3,6 грн. Проте цей показник є досить умовним, оскільки між обсягом збуту і витратами на ФОПСТИЗ немає прямої залежності.

На обсяг збуту можуть вплинути інші фактори: еластичність попиту, ціна продукції, ступінь насичення ринку, – тому для точного вимірювання ефективності реклами використовують математичні моделі.

Отже, маркетингова діяльність пов'язана з рядом витрат, які потребують детального вивчення, аналізу їх складу, розподілу між стратегічними зонами господарювання, порівняння фактичних витрат із запланованими в кошторисі, а також з досягнутими результатами з метою прийняття рішень щодо доцільності грошових вкладень у сферу маркетингу, обґрунтованості кошторису маркетингових витрат.

3.3. Аналіз витрат на маркетингову діяльність

Зібрані в управлінській бухгалтерії дані про витрати на маркетингову діяльність можуть бути використані для прийняття управлінських рішень лише після їх спеціальної обробки на основі прийомів економічного аналізу. Методика проведення аналізу маркетингових витрат не розроблена ні в теоретичному аспекті, ні в практиці діяльності фармацевтичних підприємств. На основі вивчення потреб управлінського апарату хіміко-фармацевтичних підприємств ми запропонували до завдань аналізу маркетингових витрат включити:

- 1) *аналіз динаміки маркетингових витрат;*
- 2) *аналіз структури маркетингових витрат;*
- 3) *аналіз маркетингових витрат за статтями кошторису, центрами витрат, у розрізі ринкових сегментів;*

4) виявлення відхилень фактичних маркетингових витрат від кошторису та аналіз причин цих відхилень.

Джерелами проведення аналізу маркетингових витрат можуть бути дані “Звіту про фінансові результати”, “Відомості обліку витрат на маркетингову діяльність”, кошториси маркетингових витрат, дані первинного обліку, план маркетингу, фінансовий план. Тобто, в основному, дані внутрішньої звітності, яка є конфіденційною інформацією, комерційною таємницею підприємства. Ми використали прийом експертних оцінок для визначення витрат на маркетингову діяльність, тому результати проведеного аналізу мають, на жаль, певну похибку.

Об'єктом дослідження було обрано типове для західного регіону України фармацевтичне підприємство – ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика".

Аналіз динаміки маркетингових витрат – трендовий аналіз – проводять за допомогою прийому порівняння. Величина тренду може бути різною: рік, квартал, місяць. При проведенні аналізу необхідно забезпечити зіставність показників, чого досягають за умови єдності оцінки, усунення впливу зміни обсягу та асортиментної структури, порівняльності календарних періодів, використання аналітичних показників, сформованих за однаковою методикою. Виручку від реалізації продукції необхідно відображати, використовуючи порівняльні ціни. Величина маркетингових витрат повинна бути скоригована за допомогою індексу цін.

Для порівняння у трендовому аналізі пропонуємо використовувати такі показники, як абсолютна величина маркетингових витрат та маркетингові витрати на 1 грн. реалізованої продукції (співвідношення абсолютної величини витрат до виручки від реалізації продукції) (рис. 3.3.1, рис. 3.3.2).

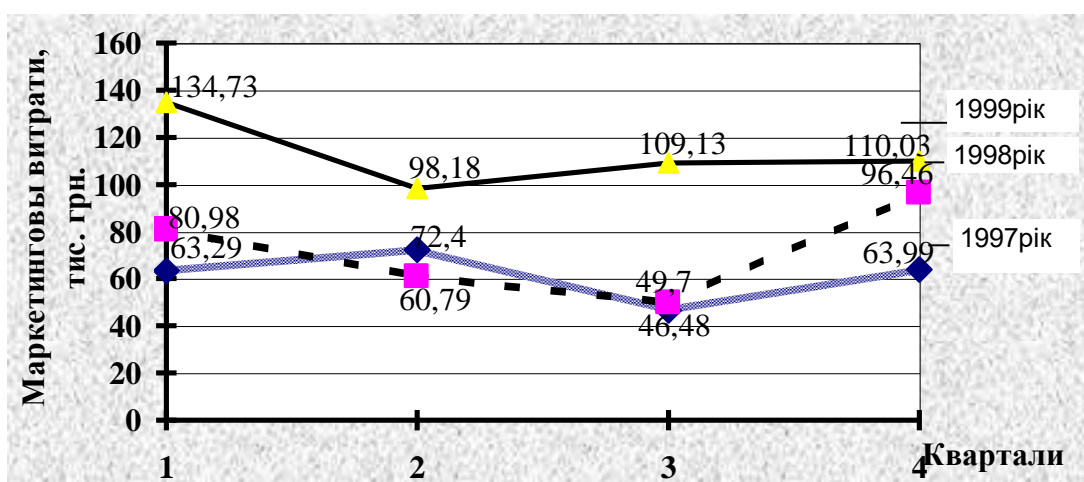
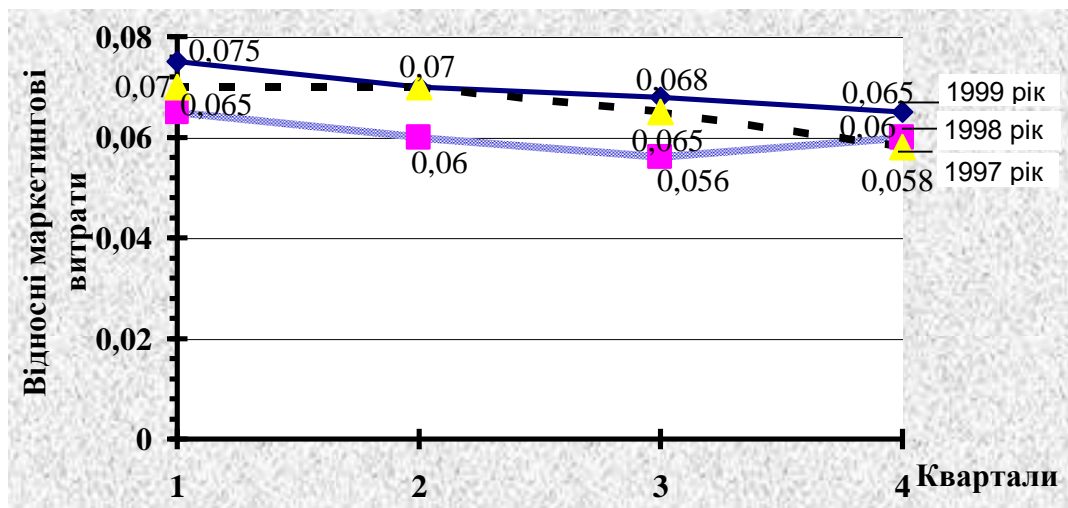


Рис. 3.3.1. Динаміка абсолютних маркетингових витрат

Рис. 3.3.2. Динаміка відносних маркетингових витрат

Маркетингові витрати, як видно з рис. 3.3.1, за абсолютною величиною зросли в 1998 році порівняно з базовим 1997 роком на 41,49 тис. грн., а в 1999 році – на 205,9 тис. грн. Проте аналіз відносних маркетингових витрат показав, що питома вага витрат у виручці від реалізації продукції у 1999 році порівняно з 1997 зменшилася в цілому на 6% (рис. 3.3.2). Зниження ринкової активності підприємства може призвести до проблем із реалізацією продукції в майбутньому.

Аналіз узагальнених показників маркетингових витрат пропонуємо доповнити аналізом співвідношення окремих їх видів у загальній сукупності маркетин-



гових витрат, тобто структурним аналізом. Це дасть змогу оцінити раціональність такої структури, виявити резерви зниження витрат. Структурний аналіз маркетингових витрат пропонуємо проводити: 1) за кошторисними статтями витрат (табл. 3.6); 2) за функціональними групами витрат.

Як видно з даних табл. 3.6, у структурі витрат на маркетинг крупних приватизованих підприємств “Київмедпрепарат” та “Галичфарм” переважають витрати на основну і додаткову заробітну плату та відрахування на соціальні заходи – відповідно 21% і 12,95%, витрати на придбання рекламного простору (18,2% і 16,3%) та інформаційної продукції (12,78% і 10%), що зумовлено особливостями маркетингової діяльності; оскільки підприємства займаються самостійною розробкою медичних препаратів, то значна частка також витрат на сировину, матеріали, хімічні реактиви – 8,22%, 11,4%.

Серед маркетингових витрат середніх та малих хіміко-фармацевтичних підприємств найбільшу частку займають послуги сторонніх організацій – транспортних, рекламних, кон-

салтингових фірм: ВАТ “Тернопільська фармацевтична фаб-рика – 31,58%, ВАТ “Київська фармацевтична фабрика” – 38,5%, “Фітофарм” – 34,8%, Львівлікпрепарати – 57,21%.

Для суб'єктів господарювання середнього і малого бізнесу доцільним було б, на наш погляд, їх об'єднання на основі інтеграції матеріальних, інтелектуальних, фінансових ресурсів у фармацевтичні фінансово-промислові групи (ФПГ). ФПГ може бути статутною або договірною юридичною особою, створеною шляхом об'єднання майна і фінансових ресурсів промислових підприємств, організацій, банків та інших суб'єктів підприємницької діяльності для централізованого управління виробничою, науковою, фінансовою, комерційною діяльністю.

Таблиця 3.6

Маркетингові витрати за статтями кошторису, %

Стаття витрат	АТ "Київмед-препарат"	АТ "Га-личфарм"	ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика"	ВАТ "Київська фармацевтична фабрика"	"Фітофарм"	Львів-лікпрепарати
1. Сировина і матеріали	8,22	11,4	1,17	2,2	3	0,5
2. Канцелярські, поштові і телефонні витрати	3,2	4,2	3	2,85	4,8	5,6
3. Основна і додаткова заробітна плата та відрахування на соціальні заходи	21	12,95	11,12	12	17,32	9
4. Витрати на відрядження і переміщення	5,8	9,45	7,2	12,03	14,6	6,32
5. Витрати на утримання та амортизацію службового автотранспорту	3	4,5	4,8	7	4,2	2,5
6. Утримання й амортизація приміщень маркетингової служби	1,2	5,8	2,05	6,1	3,5	1,67
7. Послуги сторонніх організацій	11,35	17,25	31,58	38,5	34,8	57,21
8. Витрати на придбання інформаційної продукції	12,78	10	0,78	3,14	3,4	0,8
9. Витрати на придбання рекламного простору	18,2	16,3	12,4	11,8	8,22	1,4
10. Інші витрати	15,25	8,15	25,9	4,38	6,16	15
Всього витрат на маркетинг, тис. грн.	5743	1435,08	452,07	640,71	267,5	364,75
Питома вага витрат у виручці від реалізації, %	9	6	6,5	9	4	8

Створення ФПГ дало б змогу збільшити конкурентоспроможність вітчизняних виробників порівняно з іноземними фармацевтичними корпораціями завдяки, по-перше, фінансуванню банками, які входять до складу ФПГ, інвестиційних проектів, пов'язаних з технічним переоснащенням підприємств; по-друге, наявність банку-партнера є засобом реального доступу до сучасних технологій фінансового менеджменту з акумулювання та примноження тимчасово вільних грошових ресурсів; по-третє, в умовах ФПГ виникають можливості для взаємного співробітництва підприємств і банків з розміщення та руху цінних паперів. Актуальність створення фармацевтичних ФПГ значною мірою пов'язана також з необхідністю формування технологічних і коопераційних зв'язків, у тому числі із залученням іноземних юридичних осіб, оскільки біля 70–80% субстанцій, необхідних для виробництва лікарських засобів, імпортують в Україну з близького та далекого зарубіжжя. За умов створення фінансово-промислової групи взаємні поставки складових кінцевого продукту ФПГ – готових лікарських засобів і надання послуг між учасниками розглядають як операції між структурними під-розділами одного підприємства. У такому випадку податки, збори, інші обов'язкові платежі не стягують, а переміщення через митну територію України субстанцій здійснюють відповідно до технологічної карти, і воно не підпадає під режим ліцензування та квотування при наявності сертифіката походження товару. Тобто, реорганізація хіміко-фармацевтичної промисловості на основі формування фінансово-промислових груп могла б бути для фармацевтичного ринку одним з шляхів виходу з кризового становища, коли вітчизняні фармвиробники, намагаючись вижити в умовах інфляційних процесів, вдаються до закупівлі дешевих низько-якісних субстанцій виробництва країн Далекого Сходу.

У рамках ФПГ доцільним було б створення єдиної маркетингової служби, оскільки у кожного окремого підприємства не вистачає коштів для проведення маркетингових досліджень на потрібному професійному рівні. Створення такої маркетингової служби дозволило б, по-перше, скоротити витрати на послуги сторонніх фірм; по-друге, зменшити витрати на утримання власного маркетингового апарату; по-третє, зменшити ризик, пов'язаний з проведенням неефективної то-

варної політики. Створення подібних ФПГ можна рекомендувати і для лідерів фармбізнесу – "ФФ "Дарниця"", "Борщагівський ХФЗ", ВАТ "Біолік", ВАТ "Київмедпрепарат", ВАТ "Фармак", АТ "Галичфарм", які поки що надають перевагу створенню власних маркетингових служб.

У структурі маркетингових витрат ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" стаття "Інші витрати" становила в 1999 році 117,09 тис. грн., тобто 25,9% загальної суми витрат. Детальніше вивчення звітних реєстрів і первинних документів з обліку маркетингових витрат дало змогу встановити, що до цієї суми ввійшли наступні витрати: знижки оптовим посередницьким структурам за реалізовану продукцію – 104,39 тис. грн., витрати на підвищення кваліфікації працівників маркетингової служби – 4 тис. грн., представницькі витрати – 2 тис. грн., платежі в бюджет – 6,7 тис. грн.

Структурний аналіз кошторису маркетингових витрат пропонуємо доповнити аналізом обґрунтованості та виконання кошторису. Для цього необхідно розрахувати скоригований показник планових маркетингових витрат. Зіставлення скоригованої величини витрат з плановою дозволяє встановити обґрунтованість кошторису, а з фактичною – відносну економію чи перевитрати. Для розрахунку скоригованого показника маркетингових витрат використаємо формулу (3.13).

$$y_{nc} = \frac{(y_n - a)}{100} \times p + a, \quad (3.13)$$

де y_{nc} – скоригований показник планових маркетингових витрат,

y_n – планові маркетингові витрати,

a – умовно-постійні витрати,

p – зростання (падіння) обсягу реалізації, %.

Тобто, рівень витрат на маркетингову діяльність ми пропонуємо розглядати як деяку функцію певної кількості незалежних змінних і фактору випадковості: $y = f(X_1, X_2, \dots, X_n)$. Якщо виключити вплив випадкових факторів і припустити, що на функцію витрат впливає лише один фактор, то функція маркетингових витрат може бути представлена у вигляді рівняння регресії (3.14):

$$y = a + bx, \quad (3.14)$$

де y – витрати на маркетингову діяльність,

a – постійні маркетингові витрати,

b – змінні витрати на одиницю обсягу реалізації,

x – обсяг реалізації продукції в звітному періоді.

Для розрахунку постійної та змінної величини маркетингових витрат використовуємо методику регресійного аналізу – прийом найменших квадратів. Як відомо, цей прийом дозволяє підібрати такі параметри рівняння, які задають пряму, найбільш наближену до емпіричних точок. Для того, щоб уникнути взаємного погашення негативних і позитивних відхилень фактичних даних від середніх, використовують квадрати відхилень. Оцінки за методом найменших квадратів є величинами, які мінімізують суму квадратів відхилень дійсних значень факторів від їх значень, отриманих з рівняння регресії:

$$\sum_{i=1}^n (y - \bar{y})^2 \rightarrow \min,$$

де y і \bar{y} – загальна і відповідно середня сума маркетингових витрат,

n – число спостережень.

Для розрахунку постійної і змінної частини маркетингових витрат необхідно розв'язати систему рівнянь:

$$\begin{cases} \sum xy = a \sum x + b \sum x^2 \\ \sum y = na + b \sum x \end{cases}$$

Звідси,

$$a = \frac{\sum y \sum x^2 - \sum xy \sum x}{n \sum x^2 - (\sum x)^2}; \quad (3.15)$$

$$b = \frac{n \sum xy - \sum y \sum x}{n \sum x^2 - (\sum x)^2} . \quad (3.16)$$

Отже, на основі даних табл. У.1: $a = 8,76$ тис. грн., $b = 0,05$. Параметр a теоретично означає рівень аналізованих витрат при обсягу реалізації, рівному нулю, а практично – при обсягу реалізації, зафіксованому на початку досліджуваного періоду. Параметр b з економічної точки зору показує як зміняться аналізовані витрати при середньому прирості обсягу збуту на одиницю.

Маркетингові витрати ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" в 1999 році планувало в розмірі 450 тис. грн., а виручку від реалізації – 6500 тис. грн. Фактично було витрачено на маркетингову діяльність протягом цього року 452,07 тис. грн., виручка від реалізації продукції становила – 6903,29 тис. грн., тобто зростання обсягу збуту досягло 106,2%. Значення скоригованого показника планових маркетингових витрат, виходячи з формули (3.14), $y_{пс} = 471$ тис. грн. Отже, різниця між запланованою та скоригованою величиною маркетингових витрат – 21 тис. грн., або 4,7%, свідчить про обґрунтованість кошторису маркетингових витрат. Різницю між фактичними та скоригованими витратами на маркетинг – 19,3 тис. грн. – можна було б трактувати як економію, проте зменшення витрат на маркетингову діяльність не завжди є позитивним явищем. Зменшення асигнувань на маркетинг у 1999 році було пов'язане з черговими інфляційними процесами, коли фактичне збільшення виручки від реалізації продукції відбувалося за рахунок зростання цін на продукцію.

Аналіз виконання кошторису маркетингових витрат за функціональними групами (табл. 3.7) показав, що їх економія на ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" у 1999 році відбулася за рахунок витрат на маркетингові дослідження (7,02 тис. грн.) і витрат на ФОПСТИЗ (9,27 тис. грн.).

Така економія витрат не є виправданою, оскільки маркетингові витрати в сумі 471 тис. грн. дали б змогу довести обсяг збуту підприємства до 7317,6 ((471 – 105,12) / 0,05).

Таблиця 3.7

**Показники виконання кошторису витрат на маркетингову діяльність
у розрізі їх функціональних груп**

Маркетингові витрати, тис. грн.	План	Скориго- ваний по- казник	Факт	Відхилення	
				абсо- лютне	відно- сне
Витрати на маркетингові дослідження	80	84,47	77,45	- 2,55	- 7,02
Витрати на науково-впроваджувальні роботи	254	267,12	262,27	+ 8,27	- 4,85
Витрати на ФОПСТИЗ	114,25	117,96	108,69	- 5,56	- 9,27
Інші маркетингові витрати	1,75	1,77	3,66	+ 1,91	+ 1,89
Разом	450	471,32	452,07	+ 2,07	- 19,25

Отже, аналіз маркетингової діяльності ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" свідчить про невисокий рівень організації, що пов'язано з: 1) залежністю від сторонніх спеціалізованих організацій з надання маркетингових послуг; 2) невиправданою економією коштів, які спрямовували на маркетинг; 3) значною питомою вагою (30%) витрат, що безпосередньо не сприяють збільшенню обсягів збуту (витрати на державну реєстрацію і перереєстрацію лікарських засобів, затвердження технологічної документації); 4) низькою поінформованістю маркетолога-аналітика підприємства про ринкову кон'юнктуру. У фармацевтичній фабриці є значні резерви для підвищення ефективності її маркетингової діяльності, для зростання обсягів збуту й прибутковості.

3.4. Аналіз показників збутової діяльності

Ефективність реалізації товарів підприємства залежить від заходів, які забезпечують фізичний розподіл товарної маси на ринках збуту, активно впливають на цінову політику, рекламу, сервісне обслуговування проданих товарів.

Фармацевтична фірма, яка прагне зміцнити позиції на ринку, підвищити конкурентоспроможність продукції і максимізувати прибутки, особливу увагу повинна надавати збутовій діяльності, аналізу показників збуту, які є індикаторами ефективного функціонування її організаційної, виробничої, маркетингової систем. Діюча методика аналізу господарської діяльності підприємств зосереджена на формуванні та вивченні показників виробництва, а також аналізі фінансового стану, обмежуючи аналіз збуту лише дослідженням узагальнюючих показників обсягу реалізації і контролем за поверненням сум комерційної заборгованості. Вважаємо, що в умовах ринкового господарювання необхідно розширити коло завдань аналізу збутової діяльності, включивши до них:

- стратегічний аналіз збутових можливостей підприємства на основі вивчення фармацевтичного ринку, споживачів, основних конкурентів, рівня попиту;
- перспективний аналіз на основі бази знань (БЗ) маркетингового контуру показників обсягу продажу, ринкової частки підприємства, величини товарних запасів, фінансового результату від реалізації продукції;
- проведення маржинального аналізу з метою планування обсягу продажу медикаментів, ціни, асортиментної структури, величини збутових витрат;
- оперативний аналіз виконання плану (бюджету) збуту;
- ретроспективний аналіз показників збутової діяльності;
- аналіз виконання договірних зобов'язань, комерційної заборгованості;
- аналіз збутових витрат.

Для проведення аналізу збутової діяльності ми використали широкий спектр інформаційних джерел: дані звітів проведених маркетингових досліджень, статистичний банк та банк моделей маркетингової інформаційної системи (МІС);

дані публічної бухгалтерської звітності: форма № 1 “Баланс”, форму № 2 “Звіт про фінансові результати”; Декларацію про прибуток підприємства, Декларацію з податку на додану вартість, внутрішню звітність: сегментні звіти про прибутки і збитки, бюджет збуту і збутових витрат; первинні документи.

Проведений аналіз показників збутової діяльності хіміко-фармацевтичної промисловості України (табл. Ф.1) свідчить, що робота галузі в 1999 році погіршилася: було реалізовано 97,5% виробленої на підприємствах фармбізнесу продукції, тоді як в 1998 році – 104,1%. Приріст реалізації готових лікарських засобів у 1998 році становив 27,38%, а в 1999 році – лише 7,2%. Складною проблемою для фармацевтичних фірм є повернення коштів за реалізовану продукцію. Відсоток неоплаченої вчасно продукції зріс у 1999 році порівняно з 1998: на державних підприємствах в 1,3 рази; на корпоративізованих – 1,4 рази; на приватизованих – в 1,6 рази. Високий відсоток заборгованості за реалізовану продукцію зумовлений, перш за все, низьким рівнем фінансування системи охорони здоров’я, тобто товаровиробники кредитують заклади охорони здоров’я, що стримує їх розвиток.

Великий вплив на обсяг збуту мають виконання виробничої програми з випуску продукції та величина складських запасів готових лікарських засобів, що відображає баланс товарної продукції (3.19):

$$РП = З_{П} + ТП - З_{К} , \quad (3.19)$$

де РП– реалізована продукція;

$З_{П}$, $З_{К}$ – залишки готової продукції на складі відповідно на початок і кінець звітнього періоду;

ТП – випуск продукції.

На основі даних табл. 3.8 можна зробити висновок, що на підприємствах фармбізнесу величина запасів готової продукції в 1999 році порівняно з 1998 роком зменшилася в цілому на 9%.

Показник рівня складських запасів готової продукції характеризує, перш за все, ефективність роботи відділу збуту. Наявність нереалізованої продукції на

підприємствах фармацевтичної галузі, в більшості випадків, пов'язана з незадовільною організацією пакування, навантаження і транспортування готових лікарських засобів, затримкою з оформленням транспортних документів, високими цінами на продукцію, низьким рівнем витрат на стимулювання збуту, а також, у деяких випадках, – низькою якістю медикаментів, неритмічністю виробництва.

Таблиця 3.8

Показники обсягів виробництва та реалізації продукції підприємств хіміко-фармацевтичної промисловості України, тис. грн.

Підприємства галузі	Обсяги виробництва		Реалізовано в 1999 році	Залишки нерелізованої продукції		Частка запасів готової продукції	
	1998 рік	1999 рік		1999 рік		1998 рік	1999 рік
				початок	кінець		
державні	46691,9	48838,5	49179,9	11574,2	11232,8	25	23
корпоративні	77471,9	97169,6	96939,4	21607,3	21377,3	28	22
приватизовані	325399,3	342563	330157,1	108323,5	95917,6	22	28
Разом	452318,3	488571,1	476276,4	141505	128527,7	31	26

Можливими шляхами зменшення запасів готової продукції на складах, прискорення товарообігу на хіміко-фармацевтичних підприємствах є:

- розширення асортименту продукції, створення системи забезпечення її якості;
- формування конкурентоспроможного рівня ціни за рахунок зменшення питомої ваги прибутку, який в 1998 році займав в середньому 35% в структурі цін на лікарські засоби;
- створення спільних виробництв на території країн СНД за участю вітчизняних підприємств, а також створення в інших країнах гуртово-роздрібною мережі збуту (консигнаційні склади, фірмові аптеки);
- підвищення сервісу при роботі з покупцями: жорстке дотримання термінів поставки препаратів, надання достатньої відстрочки платежів, прийнятна система

знижок, допомога в оформленні документації, забезпечення рекламної підтримки препаратів, високоякісна упаковка, висока культура спілкування;

- запровадження політики державного протекціонізму, яка б дозволила іноземним виробникам виконувати в Україні максимально можливу кількість технологічних операцій, що дало б змогу залучити додаткові інвестиційні ресурси, на основі чого провести технічне і технологічне переоснащення галузі.

Важливим є питання визначення оптимального розміру запасів готової продукції на складі. Ця проблема вирішується за допомогою методів економіко-математичного моделювання. Визначаючи показники оптимального розміру запасу та інтервалу його поновлення, необхідно враховувати сезонні коливання попиту на лікарські препарати: збільшення попиту на антивірусні, протизастудні, проти-запальні засоби в зимово-весняний період; на вітаміни, засоби для регулювання процесу обміну речовин, протиалергічні – у весняний період; на протиінфекційні – у літньо-осінній період.

Для контролю за рівнем запасів готових лікарських засобів на підприємствах фармбізнесу доцільно використовувати їх класифікацію на основі ABC-аналізу. Для цього необхідно загальну сукупність запасів готової продукції за допомогою прийому групування розмістити в порядку зменшення їх вартості; вартість запасів кожної номенклатурної групи записати наростаючим підсумком і встановити її співвідношення із загальною сумою вартості всіх запасів продукції. Класифікацію запасів готових лікарських засобів ми провели для ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" (додаток X). У результаті проведеного аналізу було виділено три групи запасів (рис. 3.4):

- група А – це 21% всіх товарних позицій, на які припадає близько 50% загальної вартості запасів;
- група В – 25% товарних позицій якої складає 30% вартості;
- група С – 54% запасів займають лише 20% сукупної вартості.

Для запасів категорії А необхідно кропітливо визначати розміри, моменти замовлень; величину витрат на оформлення замовлень і на зберігання переглядати щоразу при отриманні чергового замовлення; встановити строгий контроль і ре-

гулювання цих запасів. Запаси категорії В не підлягають особливому контролю, величина витрат на них переглядається раз у квартал чи півроку. Перевірку запасів категорії С необхідно проводити періодично раз на рік.

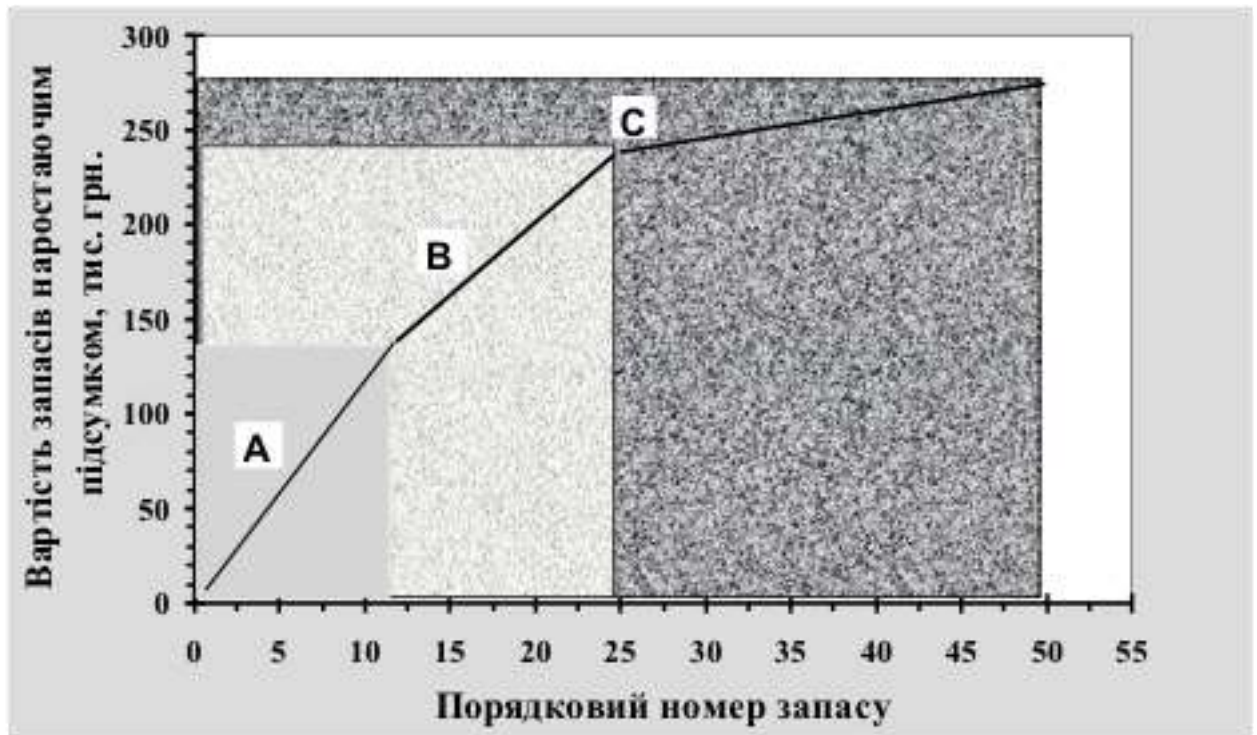


Рис. 3.4. Схема розподілу запасів готових лікарських засобів

Одним з шляхів зменшення складських запасів готової продукції є організація ефективної системи планування збуту. Ринкові умови господарювання вимагають від промислових підприємств надання особливої уваги перспективному аналізу збуту, складанню економічно обгрунтованих бюджетів обсягів реалізації продукції за асортиментом, в розрізі каналів розподілу; графіків надходження грошових коштів за реалізовану продукцію, кошторисів збутових витрат.

Опитування, які ми провели, свідчать про те, що фармацевтичні підприємства планують обсяги реалізації продукції на основі попереднього портфеля замовлень споживачів (аптек, оптових і дрібнооптових фірм, інших замовників), не проводячи ніяких спеціальних розрахунків. Це призвело до того, що 25,3% виробленої продукції перебувало в 1999 році в категорії товарних запасів.

Для планування обсягів збуту можна рекомендувати різні прийоми перспективного аналізу:

- прийом експертних оцінок або метод Дельфі ґрунтується на опитуванні керівників різних служб і відділів підприємства або окремих торгових агентів чи

керівників збутових підрозділів, які на основі даних аналізу ринку, реакції споживачів на продукцію підприємства на різних ринках, власного досвіду та інтуїції прогнозують обсяги продажу продукції. Цей вид аналізу можуть використовувати лише провідні фармацевтичні компанії: ФФ "Дарниця", ОП "Біолік", ВАТ "Київмедпрепарат", НВЦ "Борщагівський ХФЗ", – оскільки він пов'язаний з додатковими накладними витратами (оплата послуг спеціалістів-аналітиків, обробка даних), спеціальними процедурами контролю і бюджетування цих витрат;

- прогнозування на основі аналізу тренду – полягає у вивченні величини обсягів збуту продукції за попередні періоди, виявленні тенденції до зростання або падіння збуту й екстраполяції отриманих даних на прогнозований період. Метод простий у використанні, проте він не враховує факторів зовнішнього впливу (стан економіки, рівень конкуренції та насиченість ринку, рівень захворюваності);
- прогнозування на основі ринкової частки збуту фірми – на основі прогнозування обсягу збуту галузі визначають оборот підприємства як певний відсоток, ринкову частку підприємства на галузевому ринку. Цей прийом перспективного аналізу для побудови програми збуту використовують, зокрема ВО "Біостимулятор", підприємство "Здоров'я народу";
- прийом статистичного аналізу – імітація – дозволяє вводити різні статистичні дані в комп'ютерну модель і розробляти прогнози за різних умов і планів маркетингу; аналіз часових рядів дає змогу вивчити минулі коливання збуту (наприклад, різні рівні обсягів збуту залежно від сезону), циклічні (економічні тенденції та інші фактори при розробці коротко- та довгострокових тенденцій збуту); кореляційно-регресійний аналіз дає можливість встановити взаємозв'язок між прогнозованим збутом і ринковими факторами (наприклад, дохід сім'ї);
- аналіз кінцевого споживання – прогноз ґрунтується на обсягах замовлень основних споживачів. Його найчастіше використовують підприємства фармацевтичної галузі;
- пробний маркетинг – це метод, при якому новий або модифікований продукт чи зміни у системі товаропросування випробовують на невеликому місцевому ринку. Після опрацювання отриманої інформації щодо обсягів і темпів зростання продажу відповідні дані проєціюють на масштаби країни;

- аналіз беззбиткового продажу (маржинальний аналіз). Цей вид аналізу ми описали в додатку Б. 4. Він найкраще пристосований для введення у комп'ютерну бухгалтерську модель, дає можливість визначати асортиментну структуру продажу, рівень ціни на продукцію та величину очікуваного прибутку.

Результати проведеного маржинального аналізу для ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" відображені в табл. Ц.1. На основі даних табл. Ц.1 можна зробити висновок, що підприємство отримало в 1999 році найбільший дохід від реалізації асортиментних груп продукції: настойки, краплі, екстракти – 25,49%; таблетки і сухі суміші – 23,35%; розчини і суміші – 23,9%. Проте маржинальний аналіз показників дозволив виявити низьку рентабельність асортиментної групи розчини і суміші. Поряд з цим значний потенціал мають асортиментні групи: мазі, пасти, лініменти; таблетки і сухі суміші.

Вказані особливості реалізаційного кошика фармацевтичної фабрики було рекомендовано врахувати при побудові бюджету збуту на 2000 рік (табл. Ц.2).

Заплановане зростання рентабельності – коефіцієнта маржинального доходу – з 47% до 52% є можливим для підприємства не тільки за рахунок підвищення цін на продукцію і доходу від реалізації продукції з 6903325 грн. до 828390 грн., а й у результаті зміни структури реалізації на користь товарних асортиментних груп, визнаних за підсумками маржинального аналізу рентабельнішими.

Маржинальний аналіз використовують і для контролю за показниками збутової діяльності. На основі даних табл. Ц.3 бачимо, що в 1999 році прибуток від реалізації продукції зріс на досліджуваному підприємстві порівняно з минулим роком у 2,25 рази, а виручка від реалізації – в 1,45 рази. На збільшення величини прибутку від реалізації продукції вплинули наступні фактори: розширення обсягів збуту продукції, зміна асортиментної структури збуту, підвищення цін на продукцію. Для розрахунку впливу вказаних факторів використаємо формулу (3.20):

$$\Pi = ДР_x \sum (ПВ_i \frac{Ц_i - V_i}{Ц_i}) - a, \frac{Ц_i - V_i}{Ц_i} = rМД, \quad (3.20)$$

де Π – прибуток від реалізації продукції,

ДР – дохід (виручка) від реалізації продукції,

PV_i – питома вага асортиментної групи в загальній сумі виручки,

C_i – середня ціна асортиментної групи продукції,

V_i – змінні витрати на одиницю продукції,

i – асортиментна група продукції,

a – постійні витрати,

rMD – частка маржинального доходу i -ї групи в загальній виручці.

Проведений факторний аналіз показав, що для розрахунку прибутку за таких умов необхідно скоригувати величину виручки від реалізації за попередній період на відсоток зміни натуральних обсягів збуту: $4754000 \times (11068150 / 12436290) = 4231\ 003$ грн. Звідси, прибуток від реалізації $\Pi_1 = 4231003 \times 0,44 - 1426714 = 434927$ грн. Отже, за рахунок зменшення кількості збуту в 1999 році прибуток зменшився на 233068 грн. ($434927 - 667996$).

Структурні зрушення призводять не тільки до зміни виручки, а й середньої питомої ваги маржинального доходу в ній. Звідси, виручка при фактичних обсягах реалізації і базових цінах: $2240442 \times 0,38 + 2026437 \times 0,42 + 3996551 \times 0,35 + 341455 \times 0,5 + 1886302 \times 0,37 + 576963 \times 0,44 = 4223787$ грн.

Середня величина частки маржинального доходу для всього фактичного обсягу реалізації продукції при збереженні базових відпускних цін і змінних витрат на одиницю продукції становить: $(0,45 \times 25,32 + 0,52 \times 19,08 + 0,27 \times 21,65 + 0,75 \times 6,01 + 0,72 \times 23,18 + 0,48 \times 4,76) / 100 = 0,506$

Звідси, прибуток від реалізації продукції для фактичного виконання (при незмінних цінах і витратах): $\Pi_2 = 4223787 \times 0,506 - 1426714 = 710522$ грн. – більший попередньої величини на 275595 грн. у зв'язку із змінами в структурі продукції, яку продають: збільшення збуту високорентабельних груп мазей, паст, таблеток і сухих сумішей.

Значний вплив на суму прибутку мало зростання цін на продукцію, що призвело до збільшення виручки і величини середньої частки маржинального доходу в ній. Середня частка маржинального доходу для всього обсягу реалізації при

фактичній структурі і цінах, але базовому рівні питомих змінних витрат склала 0,626: $(0,73 \times 25,32 + 0,69 \times 19,08 + 0,27 \times 21,65 + 0,785 \times 6,01 + 0,88 \times 23,18 + 0,42 \times 4,76) / 100 = 0,5876$. Прибуток від реалізації фактичного обсягу продукції при зміні цін і збереженні рівня всіх витрат: $\Pi_3 = 6903325 \times 0,5876 - 1426714 = 2629680$ грн. Отже, за рахунок підвищення цін сума прибутку збільшилася на 1919158 грн.

За рахунок змінних витрат сума прибутку зменшилася на 811831 грн. $((6903325 \times 0,47 - 1426714) - 2629680)$. Сума прибутку, отриманого в 1999 році, зменшилася за рахунок постійних витрат на: $1426714 - 1738780 = 312066$ грн.

Виявлені відхилення систематизовані в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Відхилення фактичного прибутку від реалізації продукції від його величини у попередньому періоді

Фактори виникнення відхилень	Відхилення (+, -), грн.
1. Обсяг реалізації продукції	- 233068
2. Структура реалізації продукції	+ 275595
3. Відпускні ціни	+ 1919158
4. Питомі змінні витрати	- 811831
5. Постійні витрати	- 312066
Загальне відхилення	+ 837788

У ринкових умовах господарювання важливого значення, крім аналізу збуту продукції в асортиментному розрізі, набуває аналіз показників збутової діяльності, розрахованих для зовнішніх маркетингових сегментів – каналів розподілу (дистриб'ютори, оптові посередники, аптеки), географічних ринків.

Зовнішні сегменти збутової діяльності ВАТ “Тернопільська фармацевтична фабрика” представлені чотирма географічними ринками збуту: Західний, Південний, Центральний, Східний. Динаміка змін, що відбувалися підприємстві в географічній структурі збуту впродовж 1998–1999 років, відображена на рис. 3.5.

Як видно з рис. 3.5, в 1999 підприємство розширило збут продукції у центральному регіоні України – з 35% до 52%, на противагу чому зменшилася на 10%

реалізація в західних областях. Малоосвоєним залишається ще південний регіон. Експортні поставки продукції мають разовий характер.

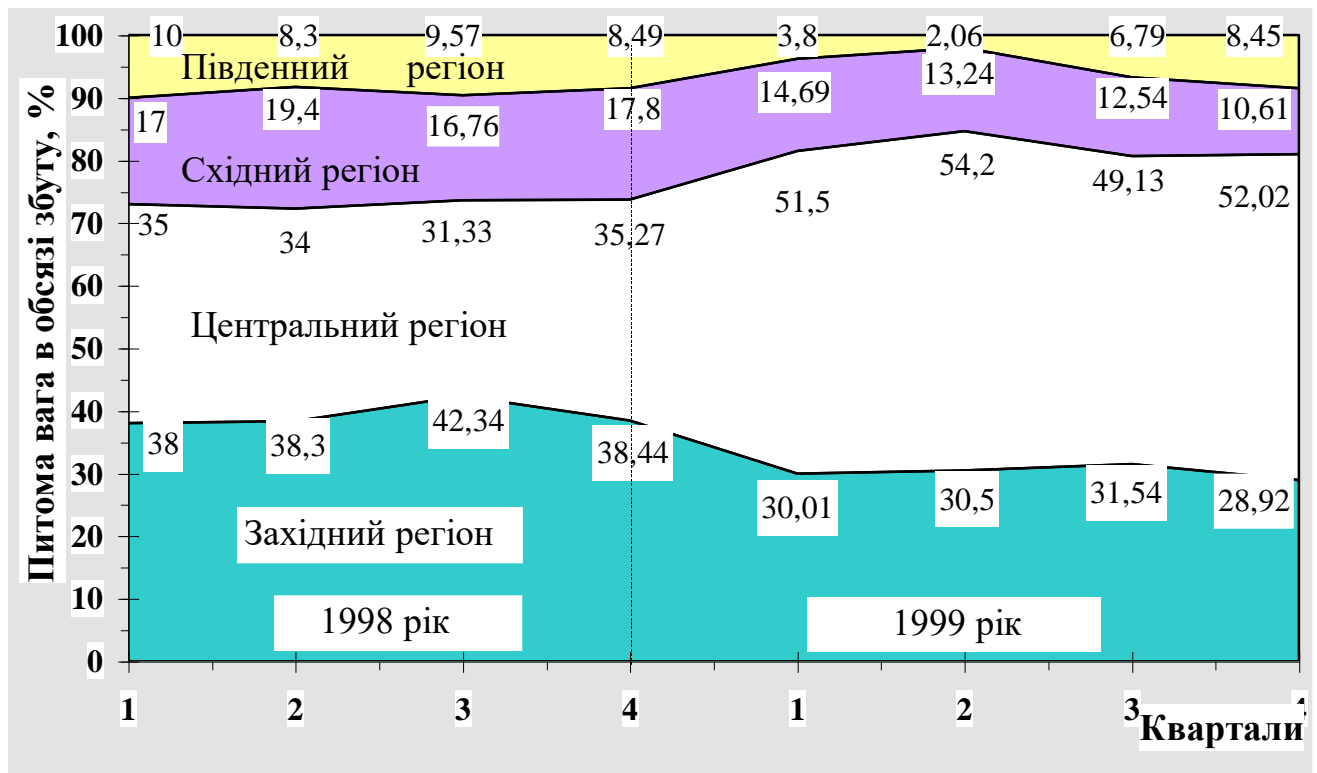


Рис. 3.5. Динаміка географічної структури збуту ВАТ "Тернопільська фармацевтична фабрика" у 1998–1999 роках

Збут продукції в західному регіоні відбувається, в основному, через аптеки з безпосередньою доставкою їм продукції; в інших регіонах переважає збут готових лікарських засобів через оптові аптечні бази, оптові комерційні організації або через дистриб'юторів, котрі отримують 10–15% знижки з обсягів замовлень або за передоплату продукції.

Важливо визначити прибутковість реалізації продукції для кожного регіону збуту. Для цього необхідно провести аналіз показників запропонованого сегментного звіту про прибутки і збитки, який дає змогу виявляти розбіжності в структурі областей збуту, визначати потенціал окремих збутових сегментів, оптимізувати розподіл витрат на маркетинг і збут за зовнішніми сегментами.

На основі даних табл. Щ.1, табл. Щ.2 бачимо, що в 1999 році обсяги реалізації продукції в Західному регіоні збільшилися порівняно з 1998 роком сумарно на 12%, проте його питома вага в загальному обсязі реалізації знизилася на 9%. Не зважаючи на це, вклад регіону в покриття витрат виробництва і отримання

прибутку зріс із 42,8% до 50% (рис.3.6), що пов'язано із структурними зрушеннями в асортиментному наборі реалізованої продукції – збільшенням частки збуту високорентабельних груп готових лікарських засобів: мазі, пасти лініменти (з 14,6% до 32,2%), таблетки і сухі суміші (з 14,9% до 19,1%) (рис. 3.7). У 1999 році в західному регіоні зменшилися витрати на транспортування продукції. Це пов'язано із зменшенням кількості перевезень власним автотранспортом, зменшенням числа дрібних перевезень. Хоча витрати товароруку знизилися, проте сума витрат на управління збутовою діяльністю в Західному сегменті залишилася на попередньому рівні. Тобто є ймовірність перебитрат на утримання адміністративного персоналу, що відповідає за збут у цьому регіоні. У 1999 році зросли у 2 рази, порівняно з попереднім звітним періодом, витрати на формування попиту і стимулювання збуту, проте вони були малоефективними: торгова марка і продукція підприємства вже добре відомі у Західному регіоні, тому додаткові витрати на рекламу виявилися не доцільними. Хоча підприємство зменшило витрати на транспортування продукції власними силами, проте зросли витрати на знижки оптовим посередницьким структурам.

У Центральному регіоні, що представлений трьома областями: Київська (51% збуту підприємства), Черкаська і Чернігівська, – збут продукції в 1999 році зріс порівняно з 1998 роком на 22%, питома вага в отриманій виручці становила 51,62%, що на 17,42% більше, ніж у 1998 році. Проте маржинальний дохід зріс лише на 2,5%, оскільки в реалізаційному кошику переважали низькорентабельні групи продукції: розчини і суміші (29,6%), настойки, краплі, екстракти (26,8%). У 3 рази зросли витрати на збут продукції, що пов'язано із: 1) збільшенням кількості перевезень; 2) збільшенням числа доставок продукції власним транспортом (підприємство придбало додаткові одиниці автотранспорту) та відповідно зростанням витрат на його обслуговування; 3) зростання витрат на відрядження торгових агентів у Центральний регіон. Звідси, невисокий ріст рентабельності продажу – з 36,3% до 39,7%.

У Східному ринковому сегменті загальна вартість реалізованої продукції зросла у 1999 році на 4,4%, проте питома вага регіону знизилася на 5%. Маржи-

нальний дохід не змінився. Рентабельність продажу зменшилася з 39% до 35,2%, що пов'язано із зростанням витрат на транспортування і стимулювання збуту.

Малоосвоєним залишається для підприємства ще Південний регіон. Фармацевтична фабрика не виправдано зменшила збут медикаментів у цьому ринковому сегменті в 1,2 рази, незважаючи на те, що Південний регіон мав значний потенціал: рентабельність збуту у 1998 році тут була найвищою і становила 43,8%.

Отже, як на основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на підприємстві склалася непропорційна структура збуту: половину всієї виробленої продукції ВАТ “Тернопільська фармацевтична фабрика” реалізує лише в одній області – Київській. Рекомендуємо підприємству працювати в напрямку освоєння південного ринкового сегмента, збільшивши витрати на ринкові дослідження та цільову рекламу, розробити гнучку систему знижок, організувати співпрацю з “лідерами колективної думки”. Поряд із цим доцільно було зменшити витрати на формування попиту і стимулювання збуту в Західному регіоні, переглянути практику надання знижок посередницьким структурам.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Отже, на основі перспективного маркетингового аналізу діяльності хіміко-фармацевтичних підприємств Держкоммедбіопрому, що ґрунтується на використанні матриці Бостонської консалтингової групи “зростання – ринкова частка”, можна зробити такі рекомендації щодо маркетингової стратегії їх розвитку: для підприємств з високими темпами розвитку ринку і високою відносною ринковою часткою – АТ “ФФ ”Дарниця” – рекомендувати стратегію, спрямовану на збільшення інтенсивності маркетингових зусиль, на підтримання або збільшення ринкової частки, збереження конкурентних переваг завдяки політиці зниження цін, збільшення обсягів рекламної діяльності, розширення аптечної мережі; для підприємств з високою відносною ринковою часткою в умовах низьких темпів зростання ринку – підтримувати рівень витрат на маркетинг на існуючому рівні; для підприємств ВО “Біостимулятор”, дослідний завод ДНЦЛЗ, Харківський завод “Біолік“, АТ “Червона зірка“, АТ “Монфарм“, “Львівлікпрепарат“, АТ “Фармак”, НВЦ “Борщагівський ХФЗ”, які перебувають в умовах ринку, що швидко розвивається, проте мають незначні можливості впливу на нього, оскільки провідне місце займають конкуренти, прийнятною є стратегія інтенсифікації маркетингових зусиль; фірми з обмеженим обсягом збуту і повільним зростанням ринку – ДП “Здоров'я – народу”, АТ “Вітаміни”, АТ “Луганський ХФЗ”, АТ “Галичфарм”, АТ “Лубнифарм”, АТ “Борщагівський ХФЗ” можуть забезпечити зростання завдяки розширенню асортименту готових лікарських засобів.

Методику матричного аналізу можна використовувати і на мікрорівні для стратегічного аналізу окремих маркетингових сегментів підприємства: груп продукції, географічних ринків збуту, каналів розподілу, – на основі якого робити висновки про розподіл між різними секторами бізнесу грошових ресурсів, матеріалів і кваліфікованої робочої сили, формувати кошторис маркетингових витрат.

Так як методика проведення аналізу маркетингових витрат не розроблена ні в теоретичному аспекті, ні в практиці діяльності фармацевтичних підприємств, то

ми запропонували такі напрямки аналізу маркетингових витрат: 1) *аналіз динаміки маркетингових витрат*; 2) *аналіз структури маркетингових витрат*; 3) *аналіз маркетингових витрат за статтями кошторису, центрами витрат, ринковими сегментами*; 4) *виявлення відхилень фактичних маркетингових витрат від кошторису та аналіз причин цих відхилень*.

Дослідження структури маркетингових витрат хіміко-фармацевтичних підприємств дало змогу виявити значну залежність суб'єктів малого і середнього бізнесу від послуг сторонніх організацій (реklamних, консалтингових, науково-дослідних), тому внесена пропозиція про доцільність створення у фармацевтичній промисловості України фінансово-промислових груп, до яких входила б єдина центральна маркетингова служба.

Важливе значення для контролю за показниками збуту має попереднє їх планування. Для цього рекомендуємо використовувати маржинальний аналіз.

Для повної та об'єктивної характеристики стану маркетингу на підприємстві, визначення напрямків його розвитку обов'язково необхідно проводити аналіз ефективності маркетингової діяльності. Для цього рекомендуємо використовувати два види показників: 1) узагальнюючі – характеризують маркетингову діяльність в цілому; 2) показники ефективності окремих функцій маркетингу. Числове значення показника ефективності має порівняльний характер, тобто набуває сенсу порівняно з показником ефективності за попередній період або показником ефективності маркетингових витрат конкурентів.

У ринкових умовах господарювання важливого значення, крім аналізу збуту продукції в асортиментному розрізі, набуває аналіз показників збутової діяльності, розрахованих для зовнішніх маркетингових сегментів – каналів розподілу (дистриб'ютори, оптові посередники, аптеки), географічних ринків на основі запропонованого сегментного звіту про фінансові результати.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення і нове вирішення наукової проблеми обліку і аналізу маркетингової та збутової діяльності, що виявляється у зробці 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 певні 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 неадекватність ототожнення 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 відповідності за цілями”, вимагає проведення їх відокремленого контролю та оцінювання. Відповідно до концепції ефективного менеджменту – “теорії вкладу” – всі підсистеми підприємства вносять певну частку в досягнення загальних цілей, тому необхідним є встановлення кожного індивідуального “вкладу”, порівняння витрат з отриманими результатами, оцінка ефективності окремих видів діяльності.

2. Оскільки принцип відповідності понесених витрат і отриманих доходів є певною діючою в Україні Плану рахунків бухгалтерського обліку, то, зважаючи

автономні 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.

Для практики ведення бухгалтерського обліку в Україні характерним є повна обмежена інформація щодо збутової діяльності підприємств. Дані про використання виробничих ресурсів, спрямованих на виконання маркетингових функцій загалом 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 про витрати на маркетингову діяльність".

З метою забезпечення контролю за маркетинговими витратами, прийняття рішення про їх розподіл між стратегічними зонами господарювання підприємств необхідно 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 відповідної звітності.

Результатом облікової процедури маркетингових витрат за зовнішніми сегментами діяльності є складання відповідної звітності, де необхідно розмежовувати прямі маркетингові витрати, які можна прямо віднести на сегмент, та непрямі витрати, враховуючи їх фактичні та планові суми, що дає змогу контролювати використан-

інструментів, спрямованих на маркетингову діяльність, оцінювати їх вплив на результати функціонування окремого сегмента.

Для формування маркетингової тактики і стратегії адміністрація підприємств повинна володіти достовірною інформацією про результати діяльності. Хоча нова форма “Звіту про фінансові результати”, побудована на логічній основі продажу продукції, дає змогу отримати об’єктивні дані, проте доцільніше, 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 окремі витрати. Це дасть змогу зіставляти відповідні елементи витрат, пов’язані відповідно 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. Крім з виручкою від реалізації продукції пропонуємо вказувати суму валового продукту виробництва, на основі якого в другому розділі “Звіту про фінансові результати” розраховувати показник валової доданої вартості. Це дозволить визначити його співвідношення з виручкою від реалізації продукції, величиною операційних витрат.

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, особливу увагу необхідно надавати управлінському обліку операцій, пов’язаних з реалізацією продукції. Останній повинен включати в себе планування, а також реєстрацію даних, необхідних для розрахунку основних показників збутової діяльності у розрізі зовнішніх сегментів: регіони, географічні зони збуту, класи 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 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 виникає 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 загальною 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 кожній звітній період 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 використовувати 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 слабкості в структурі збуту, визначати потенціал окремих збутових сегментів, оптимізувати розподіл витрат на маркетинг і збут за зовнішніми сегментами.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамишвилли Г.Г. Операція “маркетинг”. Стратегия и тактика конкурентной борьбы монополий. – М.: Международные отношения, 1976. – 240 с.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Л.А. Богдановская, Г.Г. Виногоров, О.Ф. Мигун, Н.А. Русак; Под ред. В.И. Стражева. – Минск: Вышэйшая школа, 1997. – 363 с.
3. Андрушків Б.М., Кузьмін О.Є. Основи менеджменту. – Львів: Світ, 1995. – 296 с.
4. Ансофф И. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1989. – 319 с.
5. Асакова М.С. Маркетинговое управление фармацевтической фирмой. Дис. канд. экон. наук: 08.00.05. – М.: Рос. эконом. академия, 1996. – 155 с.
6. Базел Р.Д., Кокс Д.Ф., Браун Р.В. Информация и риск в маркетинге: Пер с англ. – М.: Финстатинформ, 1993. – 94 с.
7. Баканов М.И., Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. – 4 -е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 416 с.
8. Баркан Д.И. Маркетинг для всех: Беседы для начинающих. – Л.: Культинформ-пресс, 1991. – 256 с.
9. Барнгольц С.Б. Экономический анализ хозяйственной деятельности на современном этапе развития. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 214 с.
10. Безруких П.С., Кашаев А.Н., Комиссаров И.П. Учёт затрат и калькулирование в промышленности. Вопросы теории, методологии, организации. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
11. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, 1999. – 574 с.
12. Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом: Пер с англ. – М.: Экономика, 1991. – 271 с.
13. Бородкин А.С. Учёт затрат на освоение новой техники. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 144 с.

14. Братко О.С., Савельев Є.В. Загальна концепція маркетингу. – К.: І СДО, 1993. – 56 с.
15. Бурлаков А.Н., Голик С.С., Чаюн Т.И. Стратегический маркетинг. – Винница: Издательский комплекс "PUBLISHING DESIGN" МНПП "ІТІ", 1993. – 87 с.
16. Бутинець Ф.Ф., Чижевські Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. – Житомир: ПП. "Рута", 2000. – 448 с.
17. Бухгалтерский учёт и анализ в США. – М.: Ист.-сервис, 1994. – 432 с.
18. Бухгалтерский учёт и отчётность без проблем: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 242 с.
19. Валебникова Н.В., Пятов М.Л. Учёт финансового результата от реализации по оплате // Бухгалтерский учёт. – 1996.– №2.– С. 51–53.
20. Валуев Б.И. Проблемы развития бухгалтерского учёта в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 210 с.
21. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учёта // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – №1 (7), січень. – С. 7–10.
22. Васюренко А.В. Издержки обращения и резервы их снижения в рыночной экономике: Дис... канд. экон. наук: 08.05.01. – Х.: Харьков. эконом. ун.-т., 1995. – 174 с.
23. Ветров А.А. Операционный аудит-анализ. – М.: Перспектива, 1996. – 127 с.
24. Вихрущ В.П. Основы бізнесу: Підручник. – Тернопіль: Збруч, 1998. – 200 с.
25. Войчак А.В. Маркетинговий менеджмент: Підручник. – К.: КНЕУ, 1998. – 268 с.
26. Гавришко Н.В. Аналіз показників збуту готової продукції в умовах ринку // Наукові записки. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – С. 131–132.
27. Гавришко Н.В. Впровадження концепції маркетингу на підприємствах національної фарміндустрії // Придніпровський науковий вісник. Економіка. – 1998. – № 41 (108). – С. 94 – 99.
28. Гавришко Н.В. Застосування маркетингових принципів в обліку виробничих і позавиробничих витрат // Вісник Тернопільської академії народного господарства, 1998. – Випуск 4. – С. 82 – 84.

- 29.Гавришко Н.В. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку збутових витрат // Вісник Технологічного університету Поділля, 1999. – №4. – С. 65 – 67.
- 30.Гавришко Н.В. Сегментна звітність в системі аналітичного обліку збутової діяльності фармацевтичного підприємства // Придніпровський вісник. Економіка. – 1998. – № 41 (108). – С. 1–5.
- 31.Гаркавенко С.С. Маркетинг. – К.: Лібра, 1996. – 384 с.
- 32.Гвишиани Д.М. Организация и управление.– М.: Наука, 1972. – 429 с.
- 33.Герасимчук В.Г. Діагностика системи управління підприємством: Навч. посібник. – К., 1995. – 120 с.
- 34.Герасимчук В.Г. Маркетинг: теорія і практика: Навч. посібник. – К.: Вища шк., 1994. – 327 с.
- 35.Герчикова И.Н. Менеджмент: Учебник. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1994.– 685 с.
- 36.Глуценко Е.В., Захарова Е.В., Тихонравов Ю.В. Теория управления: Учебный курс. – М.: Вестник, 1997. – 336 с.
- 37.Голов С. Зарубежные системы бухгалтерского учёта и перспективы Украины // Вестник бухгалтера и аудитора Украины.– 1998. – №3 (2), февраль. – С. 5–9.
- 38.Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи // Бухгалтерський облік і аудит.– 1998. – №5. – С.9–17.
- 39.Голов С. Трансформація звітності українських підприємств згідно з міжнародними стандартами обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №3. – С.16-17.
- 40.Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. – 544 с.
- 41.Голубков Е.П. Маркетинг: стратегии, планы, структуры. – М.: Дело, 1995. – 192 с.

42. Голубков Е.П., Голубкова Е.Н., Секерин В.Д. Маркетинг. Выбор лучшего решения. – М.: Экономика, 1993. – 222 с.
43. Горемыкин В.А., Богомолов А.Ю. Планирование предпринимательской деятельности предприятия. Методическое пособие. – М.: ИНФРА–М, 1997. – 334 с.
44. Громовик Б.Г. Особливості, проблеми та перспективи вітчизняного фармацевтичного підприємництва // Фармацевтичний журнал. – 1997. – №4. – С.3-17.
45. Грузинов В.П. Экономика предприятия и предпринимательство. – М.: СО-ФИТ, 1994. – 496 с.
46. Гуцайлюк З.В. Проблеми трансформації бухгалтерського обліку в Україні в умовах формування ринкових відносин // Матеріали міжвузівської конференції “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання”. – Львів: ТРІАДА ПЛЮС, 1997. – С. 18–20.
47. Давыдов В.Н. Компьютеризация бухгалтерского учёта: Опыт, поиски, решения. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 144 с.
48. Дам'янов А., Савельєв Є., Штефаніч Д. Галузевий маркетинг: Навч. посібник. – К.: ІЗМН, 1997. – 176 с.
49. Дейян А. Реклама. – М.: Прогресс–Универс, 1993. – 176 с.
50. Джексон Грейсон младший, Карла О'Делл. Американский менеджмент на пороге XXI века: Пер. с англ. – М.: Экономика, 1991. – 319 с.
51. Дихтль Е., Хёршген Х. Практический маркетинг: Пер. с нем. – М.: Высшая школа, 1995. – 255 с.
52. Долон Эдвин Дж., Линдсей Д. Микроэкономика: Пер. с англ. – Санкт-Петербург: Литера плюс, 1996. – 448 с.
53. Друри К. Введение в управленческий и производственный учёт: Пер с англ. – М.: ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
54. Дынкин А.А. Новый этап НТР: экономическое содержание и механизм реализации в капиталистическом хозяйстве. – М.: Наука, 1991. – 272 с.

- 55.Евланов Л.Г. Теория и практика принятия решений. – М.: Экономика, 1984. – 175 с.
- 56.Егоров А.Ю. Комплексный анализ в системе маркетинговой деятельности. – М.: СП “Вся Москва” , 1994. – 256 с.
- 57.Ерофеева В.А. Учёт, информация, управление: прямые связи. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
- 58.Єфіменко В.І. Напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку в Україні // Матеріали міжвузівської конференції “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання”. – Львів: ТРІАДА ПЛЮС, 1997. – С. 16–18.
- 59.Жданова Л. А. Организация и управление капиталистической промышленной фирмой. – М.: Из.-во УДН, 1987. – 212 с.
- 60.Жигалов В.Т., Шимановська Л.М. Основи менеджменту і управлінської діяльності: Підручник. – К.: Вища шк., 1994. – 223 с.
- 61.Житна І.П., Нескреба А.М. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств. – К: Вища шк., 1992. – 191 с.
- 62.Загорій В.А., Понамаренко М.С. Проблеми, резерви та шляхи вирішення насичення ринку України лікарськими засобами // Фармацевтичний журнал. – 1995. – №2. – С.14–15.
- 63.Задорожний З.В. Шляхи зближення бухгалтерського, управлінського і податкового обліку в будівництві // Баланс. – 2000. – №42. – С. 31–34.
- 64.Закон України “О лекарственных средствах” // Фармаком. – 1996. – №6. – С. 2–9.
- 65.Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Із змінами, внесеними законом України №607 / 97– ВР від 04.11.97 р. та №639 / 97 – ВР від 18.11.97 р. // Галицькі контракти. – 1998. – №1–2. – С. 112–140.
- 66.Зудилин А.П. Бухгалтерский учёт на зарубежных предприятиях (капиталистические страны): Учебн. пособие. – изд. 3-е., перераб. и доп. – М.: Изд-во РУДН, 1997. – 155 с.

67. Зудилин А.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран. – М.: Изд.-во УДН, 1986. – 194 с.
68. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н. Современные тенденции развития управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. – 1996. – №12. – С. 34.
69. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учёта с применением ЭВМ. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 176 с.
70. Ивашкевич В.Б. Проблемы учёта и калькулирование себестоимости продукции. – М.: Финансы, 1979. – 281 с.
71. Ильенкова Н.Д. Спрос: анализ и управление. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 160 с.
72. Индукаев В.П. Организация оперативного учёта и экономического анализа. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 239 с.
73. Информационные системы в экономике: Учебник / В.В. Дик, Е.В. Бебнева, В.П. Божко и др. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 272 с.
74. Иренин М. Пир во славу чумы. Развитие рынка фармпрепаратов // Бизнес. – 1997. – №51, 22 декабря. – С. 90–91.
75. Иващук О.Т., Федорович Р.В. Теорія економічного аналізу: економіко-математичний аспект. – Тернопіль: БІМА, 1997. – 278 с.
76. Капиталистическое управление: уроки 80-х / М.В. Грачёв, А.А. Соболевская, Д.В. Кузин, А.Р. Стерлин; Под ред. А.А. Дынкина. – М.: Экономика, 1991. – 125 с.
77. Капустина Н.Е. Теория и практика маркетинга в США. – М.: Экономика, 1981. – 150 с.
78. Каракай І.О., Каракай Ю.В. Аналіз стану світового фармацевтичного ринку // Фармацевтичний журнал. – 1997. – №2. – С. 38–45.
79. Каракоз И.И., Самборский В.И. Теория экономического анализа. – К.: Выща шк., 1989. – 255 с.
80. Карлоф Б. Деловая стратегия: Пер с англ. – М.: Экономика, 1991. – 238 с.
81. Карпова Т.П. Основы управленческого учёта: Учебн. пособие. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.

82. Кашаев А.Н. Организация бухгалтерского учёта в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
83. Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий і управлінський // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1999. - №11. – С. 2–7.
84. Ковалёв А.И., Войленко В.В. Маркетинговый анализ. – М.: Центр экономики и маркетинга, 1996. – 176 с.
85. Козлов Н.В., Бочаров Е.П. Перспективный экономический анализ. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 256 с.
86. Козлова Е.П., Пашутин Н.В. Бухгалтерский учёт в промышленности. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 438 с.
87. Котлер Ф. Основы маркетинга: Пер с англ. – М.: Прогресс, 1990. – 736 с.
88. Краева Т.А. Методология и организация учёта в условия автоматизации. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 160 с.
89. Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
90. Кретов И.И. Маркетинг на предприятии: Практическое пособие. – М.: АО “Финстат-информ”, 1994. – 32 с.
91. Криков В.И., Прокопишин В.И. Организация и экономика фармации: Учебник. – М.: Медицина, 1991. – 624 с.
92. Кужельный Н.В. Бухгалтерський учт и его контрольные функции. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 215 с.
93. Кузьминский А.Н., Сопко В.В. Организация бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности. – К.: Выща шк., 1986. – 256 с.
94. Кунц Г., О’Доннел С. Управление: системный и ситуационный анализ управленческих функций. – М.: Прогресс, 1981. – Т.1. – 495 с.
95. Курс для высшего экономического персонала: Пер. с англ. – М.: Экономика, 1970. – 807 с.
96. Ламбен Жан-Жак. Стратегический маркетинг. Европейская перспектива: Пер с франц. – СПб.: Наука, 1996. – 589 с.

97. Ламыкин И.А., Аксёненко А.Ф. Проблемы учёта, калькулирования и анализа продукции в условия нормативного метода. Учёт, калькулирование и анализ себестоимости продукции. – М.: Изд-во МГУ, 1984. – 200 с.
98. Лапач С.Н., Чубенко А.В., Даниленко В.С. Перспективи використання систем підтримки рішень для прогнозу потреби населення України в лікарських препаратах // Ліки.– 1998. – №1. – С. 92–96.
99. Ластовецкий В.Е. Учёт затрат по факторам производства и центрам ответственности. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
100. Лебедев О.Т., Филипова Т.Ю. Основы маркетинга. – С.–Пб.: “М и М”, 1997. – 224 с.
101. Литвин Б.М., М.С. Пушкар, А.С. Наринский. Учет затрат и калькулирование в строительстве. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 125 с.
102. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво. – Тернопіль: Збруч, 1995. – 218 с.
103. Луговой В.А. Учёт затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг): Методика и практикум. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 144 с.
104. Лукасевич И.Я., Романов А.Н. Оценка коммерческой деятельности предпринимательства: опыт зарубежных корпораций. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 97 с.
105. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік в управлінні бізнесом: зарубіжний досвід. – К.: Облікінформ, 1997. – 144 с.
106. Любинецкий Я.Т. Анализ затрат по стадиям экономического цикла изделий: Учебн. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 82 с.
107. Манн Р., Майер Э. Контролинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
108. Маркетинг и стратегия конкуренции / Е. В. Савельев, В.П. Дяченко, В.Е. Курыляк, Л.В. Фарина; Под ред. Е.В. Савельева. – К.: УМК ВО, 1992. – 60 с.

109. Маркетинг: Учебник / А.Н.Романов, Ю.Ю. Корлюгов, С.А. Красильников и др. – М.: Банки и бизнес, ЮНИТИ, 1996. – 560 с.
110. Медынский В.Г., Маршукова Л.Г. Инновационное предпринимательство: Учебн. пособие . – М.: ИНФРА-М, 1997. – 240 с.
111. Мельничук Г.М. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности. – К.: Выща шк., 1990. – 318 с.
112. Менеджмент организации. Учебное пособие / Румянцева З.П., Саламатин Н.А., Акбердин Р.З. и др. – М.: ИНФРА, 1996. – 432 с.
113. Мескон М.Х., Альберт М., Хеддоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. – М.: Дело, 1992. – 702 с.
114. Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
115. Міжнародні бухгалтерські стандарти. Збірник 1. – Тернопіль: аудиторсько-консультаційна фірма “Орієнтир-ЛТД”, 1993. – 64 с.
116. Мірошниченко А.В. Діловий успіх: бізнес-планування та маркетинг. – К.: А.ЛД., 1997. – 64 с.
117. Мних Є.В. Економічний аналіз на промисловому підприємстві: Навч. посібник . – К., 1996. – 236 с.
118. Мнушко З.Н, Бовкун Л.П., Чмыхало Н.В. Маркетинг в вопросах и ответах: Учебн. пособие для студентов фармацевтических вузов. – Х.: Основа, 1996. – 122 с.
119. Мнушко З.М., Мусієнко Н.М., Ткаченко О.М. Комплекс маркетингу у формуванні фармацевтичного ринку за кордоном // Вісник фармації. – 1996. – №3–4. – С. 76–79.
120. Мнушко З.М., Чорноброва Н.В., Ткаченко О.М. Реклама як засіб стимулювання збуту фармацевтичної продукції // Вісник фармації. – 1995. – №1–2. – С. 7–11.
121. Мнушко З.М., Шевченко І.А., Пузак Н.О., Яковлева Л.В. Маркетинг і розробка нових лікарських препаратів // Фармацевтичний журнал. – 1997. – №6. – С. 9–12.

122. Мнушко З.М., Страшний В.В. Інноваційна політика фармацевтичних підприємств // Фармацевтичний журнал. – 1997. – №5. – С. 3–5.
123. Мухин А.Ф., Григорьев Ю.А., Лихачёв О.Б. Отчётность капиталистических предприятий. – М.: НГИМО, 1983. – 83 с.
124. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учёт. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер с нем. – М.: ЗАО "ФБК-ПРЕСС", 1996. – 160 с.
125. Намазалиев Г.И. Учёт в материально-техническом снабжении и его совершенствование. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 138 с.
126. Нармбаев К.Н. Организация бухгалтерского учёта в США. – М.: Финансы, 1979. – 152 с.
127. Натаров М.В. Управление предприятиями медицинской и микробиологической промышленности. – Л.: Ленингр. хим.-фарм. ин-т, 1989. – 59 с.
128. Немчин А.М. Основы маркетинга: Учебн. пособие. – Л., 1991. – 102 с.
129. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учёта. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 495 с.
130. Николаева С.А. Управленческий учёт: проблемы адаптации к российской теории и практике // Бухгалтерский учёт. – 1996. – №3. – С. 47.
131. Николаева С.А. Особенности учёта затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с.
132. Новодворский В.Д. Бухгалтерская отчётность: какой ей быть? // Бухгалтерский учёт. – 1993. – №4. – С. 4–8.
133. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учёт производственных ресурсов. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 254 с.
134. Новый механизм внешнеэкономической деятельности и международного сотрудничества: Учебн. пособие. – М.: Международные отношения, 1989. – 237 с.
135. Озира В.Ю. Управление экономикой и современный руководитель. – М.: Экономика, 1982. – 56 с.

136. Оперативный контроль экономической деятельности предприятий / Валуев Б.И., Горлова Л.П., Зернов Е.Л. и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
137. Опришко О., Швець І., Міамов В. Вітчизняний маркетинг: зрештою все тільки починається // Діло. – 1996. – №59, липень. – С. 3.
138. Осейко Н. Бухгалтерский учёт с помощью персонального компьютера. – 3-е изд., перераб. и доп. – К., 1996. – 288 с.
139. Осипова Л.В., Синяева И.М. Основы коммерческой деятельности. Практикум.: Учебн. пособие для вузов. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 215 с.
140. Основы економічної теорії: Підручник: У 2 кн. / Ніколаєнко Ю.В, Діденко М.М., Шегда А.В. та ін. – К.: Либідь, 1994. – Кн.2: Підприємництво, маркетинг, менеджмент. Відтворення в національному та світовому господарстві. – 272 с.
141. Основні напрямки роботи підприємств фармацевтичної та мікробіологічної промисловості за 1998 рік // Аптека. –1998. – №10 (130), 16 марта. – С. 9–11.
142. О'Шонесси Дж. Принципы организации управления фирмой: Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1979. – 420 с.
143. Палий В.Ф. Бухгалтерский учёт в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
144. Палий В., Вандер-Вил Р. Управленческий учёт. – М.: ИНФРА-М, 1997. – 480 с.
145. Парсяк В.Н., Рогов Г.К. Маркетинговые исследования. – К.: Наукова думка, 1995. – 145 с.
146. Перерва П.Г. Управление маркетингом на машиностроительном предприятии. – Х.: Основа, 1993. –188 с.
147. Пешкова Е.П. Маркетинговый анализ в деятельности фирмы. – М.: Ось-89, 1997. – 80 с.
148. Планкетт Л., Хейл Г. Выработка и принятие управленческих решений: Опережающее управление: Сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1984. – 167 с.

149. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Бухгалтерія (Збірник систематизованого законодавства). – 2001. – №5, 29 січня. – С. 36–162.
150. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні. Затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 р. №250 // Галицькі контракти. – 1998. – №13. – С.125-132.
151. Прауде В.Р., Білий О.Б. Маркетинг: Навч. посібник. – К.: Вища шк., 1994. – 256 с.
152. Пушкар М.С. Управлінський облік : Навч. – 2-е вид., перер. і доп. – Тернопіль, 1997. – 160 с.
153. Пушкар М.С. Бухгалтерський учёт в системе управления.– М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
154. Пушкар М.С., Пинхасик В.А. Основы маркетинга. – Тернополь, 1992. – 79 с.
155. Радущий А. Финансовая информация по сегментам: международный подход // Бухгалтерский учёт. – 1998. – №5. – С. 88–92.
156. Рейльян Я.Р. Аналитическая основа принятия управленческих решений. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 206 с.
157. Ришар Ж.. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: Пер с франц. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
158. Ромат Э. Реклама в системе маркетинга: Учебн. пособие. – Харьков, 1995. – 229 с.
159. Ру, Домінік , Сульє , Даніель. Управління: Пер. с фр. – К.: Основа, 1995. – 442 с.
160. Русеева О. Багаторівнева система маркетингових досліджень // Економіка України.– 1998. – №5. – С. 88–92.
161. Рындин А.Г., Шамаев Г.А. Организация финансового менеджмента на предприятии. – М.: Русская Деловая Литература, 1997. – 352 с.
162. Савельев Є.В. Маркетинг нового продукту: Навч. посібник. – К., 1994. – 116 с.

163. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск: ИП “Экоперспектива”, 1997. – 498 с.
164. Саенко С. Учёт затрат на мероприятия НТП. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 96 с.
165. Сатубалдин С.С. Учёт затрат на производство в промышленности США. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
166. Севрук В.Т. Анализ прибыли в системе маркетинга // Бухгалтерский учёт. – 1992. – №7. – С. 19–21.
167. Севрук В.Т. Маркетинг и его элементы // Бухгалтерский учёт. – 1992. – №3. – С. 14.
168. Севрук М.А. Экономический анализ в условиях самостоятельности предприятий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 206 с.
169. Селезнев В.В. Основы рыночной экономики Украины: Власть. Право. Предпринимательство. Финансы. налоги. Маркетинг. Менеджмент. Торговля. Реклама. Преступность: Учебн. пособие. – К.: А.С.К., 1999. – 544 с.
170. Серегеев И. Будем здоровы! Рецептурный справочник фармацевта // Бизнес. – 1998. – №13 (272), 6 апреля. – С. 77–80.
171. Сидоров В., Лященко Е. Организация системы маркетинговой информации // Бизнес–информ. – 1997. – №18, сентябрь. – С. 58–62.
172. Скотт Д. Учитесь эффективно продавать и управлять сбытом. – К.: Внешторгиздат, 1990. – 32 с.
173. Скоун Т. Управленческий учёт: Пер с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
174. Скрипкин К.Г. Финансовая информатика :Учебн. пособие. – М.: ТЕИС, 1997. – 160 с.
175. Слюсарук Л.І. Облік виробництва продукції та її реалізації. Облік в промишловості // Світ бухгалтерського обліку .– 1997. – №3. – С. 3–13.
176. Современный маркетинг / Хруцкий В.Е., Корнеева Ч.В., Автухова Е.Э. и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 256 с.

177. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. – 2-е вид., переробл. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
178. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві.– К.: Техніка, 1995.– 267 с.
179. Сопко В.В. Злободенне питання бухгалтерського обліку (щодо Закону про бухгалтерський облік в Україні) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – №3. – С. 19 – 24.
180. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів в діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – №10. – С. 2–11.
181. Сопко В.В. Предметна сутність бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – №7. – С. 2–5.
182. Спіженко Ю., Пономаренко М., Чумак В. Перспективи розвитку фармацевтичного сектора України // Аптека. – 1999. – №20 (191), 24 травня.– С. 10–12.
183. Спіженко Ю.П. Про хід реалізації Постанови КМУ України від 18.11.96 року за № 1389 “Про програму діяльності КМУ” // Фармацевтичний журнал. – 1997. – № 5. – С. 7–17.
184. Спіженко Ю.П. Ринок медпрепаратів // Галицькі контракти. – 1998. – № 1–2. – С. 39–40.
185. Стуков С.А. Система производственного учёта и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 233 с.
186. Тарнавська С.П, Пушкар Р.М. Менеджмент: теорія і практика: Підручник для вузів. – Тернопіль: Карт-Бланш, 1997. – 456 с.
187. Твисс Б. Управление научно-техническими нововведениями: Сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1989. – 271 с.
188. Теория анализа хозяйственной деятельности: Учебник / Осмоловский В.В. Стражев В.И, Кравченко Л.И. и др. – Минск: Высшая шк., 1989. – 351 с.
189. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджене постановою КМУ від 26.04.1996 р. №4373 // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 7. – С. 2–60.

190. Тимонин А.М. Маркетинг: Учебн. пособие. – Х.: ОКО, 1997. – 216 с.
191. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учёта и отчётности. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
192. Степанова З.И. Издержки обращения снабженческо-сбытовых организаций и пути их снижения. – М.: Экономика, 1976. – 82 с.
193. Стоянова Е.С. Финансы маркетинга. – М.: Песпектива, 1994. – 88 с.
194. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учёт: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 138 с.
195. Ткаченко В. Роль маркетинговых исследований в деятельности предприятий // Предпринимательство, хозяйство и право. – 1997. – №5. – С. 50–53.
196. Третьяк О.А. Маркетинг: взаимосвязи производства, торговли и потребления. – СПб.: Изд-во С.-Петербургского ун-та, 1992. – 161 с.
197. Третьяк О. Новый этап эволюции управления // Российский экономический журнал. – 1997. – №10. – С. 74–82.
198. Троян Я.Г. Географія хіміко-фармацевтичної промисловості України // Український географічний журнал. – 1998. – №2. – С. 22–25.
199. Украинский рынок глазами социологов // Діловий вісник. – 1997. – №1 (32). – С. 24–25.
200. Управление предприятием: Словарь-справочник / Сост. В.К. Андреев, С.С. Заиковский, А.И. Иваненко и др. – М.: Профиздат, 1990. – 336 с.
201. Управленческий учёт и анализ финансового состояния совместных предприятий: Учебн. пособие. – Л.: Из-во Ленингр. фин.-экон. ин-та, 1991. – 116 с.
202. Ураков Д.У. Учёт затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
203. Усач Б.Ф. Актуальні проблеми у сфері бухгалтерського обліку // Матеріали міжвузівської конференції “Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання”. – Львів: ТРІАДА ПЛЮС, 1997. – С. 7.
204. Фаріон І.Д. Організація фінансового аналізу, його функції в умовах реформування економіки // Формування економічних відносин в умовах ринку. –

Тернопіль: Економічна думка, 1998. – С. 5–12.

205. Финансовые и экономические показатели зарубежных фирм, методика их анализа. – К.: МП "Бета", 1991. – 22 с.

206. Финансовый анализ деятельности фирм. – М.: Ист.-сервис, 1995. – 240 с.

207. Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств / Рудницький В.С., Бачинський В.І., Редченко К.І. та ін. – Київ, 1996. – 96 с.

208. Фольмут Х.Й. Инструменты контролинга от А до Я: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 288 с.

209. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 286 с.

210. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контролинга. Пер с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

211. Хеддервик К. Финансово-экономический анализ деятельности предприятий. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.

212. Хміль Ф.І. Менеджмент: Підручник. – К.: Вища шк., 1995. – 351 с.

213. Хорнгрен Г.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учёт: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

214. Цветкова Н.М. Учитесь делить маркетинговые затраты // Всё о бухгалтерском учёте. – 1997, 17 сентября. – №36. – С. 48–50.

215. Цыгичко Л.И., Ноздрёва Р.О. Маркетинг. Как побеждать на рынке. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 304 с.

216. Чедвич Л. Основы финансового учёта: Пер. с англ. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 252 с.

217. Чемберлин Э. Теория монополистической конкуренции (Реориентация теории стоимости): Пер. с англ. – М.: Экономика, 1996. – 351 с.

218. Чумак В. Нові проблеми старої медичної промисловості // Діло. – 1996. – №43 (травень). – С. 11.

219. Чумак В.Т. Основні підсумки роботи за 1997 рік та напрямки подальшого розвитку підприємств Дежкомедбіопрому // Фармацевтичний журнал. – 1998. – №2. – С. 3–13.

220. Чумаченко М.Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне, майбутнє ?! // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 3.
221. Чумаченко Н.Г. Учёт и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы и статистика, 1971. – 236 с.
222. Шевченко А.П. Вопросы экономики химико-фармацевтической промышленности. – Ленинград: Ленинградский химико-фармацевтический институт, 1989. – 59 с.
223. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализ затрат: Пер с англ. – М.: Инф.-изд. дом “Филин”, 1996. – 344 с.
224. Шкарабан С.І., Сапачов М.І. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань: Навч. посібник. – Тернопіль, ТАНГ, 1995. – 300 с.
225. Шкарабан С.І., Федорович Р.В. Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств. – Тернопіль: Астон, 1998. – 173 с.
226. Штрайт Б., Петрик О. Контролінг у реалізації інформаційної функції // Бухгалтерський облік і аудит. – 1995. – №7. – 35–39.
227. Шуремов Е.Л. Автоматизация учёта: системные и технические нюансы // Копьютер и бухгалтер. – 1998. – №8. – С. 106–108.
228. Шуремов Е.Л. Эффективность компьютерной обработки учётной информации // Бухгалтерский учёт. – 1998. – №1. – С. –13.
229. Эванс Дж., Берман Б. Маркетинг: Сокр. перев. с англ. – М.: Экономика, 1990. – 350 с.
230. Энтони Р., Рис Дж. Учёт: ситуации и примеры: Пер с англ. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 560 с.
231. Энциклопедический словарь бизнесмена: менеджмент, маркетинг, информатика / Под общ. ред. Молдаванова М.И. – К.: Техника, 1993. – 856 с.
232. Янг С. Системное управление организацией: Пер. с англ. – М.: Советское радио, 1972. – 455 с.
233. Яругова А. Управленческий учёт: опыт экономически развитых стран: Пер с польск. – М.: Финансы и статистика, 1991.– 240 с.
234. Davidson S., Michael W.M. Managerial accounting. – Chicago: Pzyden press,

cop., 1985. – 968 p.

235. Hammer L.H., Carter W.K., Uzry M.E. Cost accounting. – Cincinnati: College Division South-Western Publishing, 1994. – 839 p.

236. Motais de Narbone. Guy Prie de revient et comptabilite de gestion. – Paris: Ornod, 1975. – 228 p.