

5 – 6. – С. 26 – 31.

6. Тамберг В., Бадьин А. Бренд, боевая машина бизнеса. – СПб.: Питер, 2006. – 124 с.

7. Хамініч С., Буряк В. Особливості створення конкурентоспроможного бренду // Схід. – 2008. – № 5 (89). – С. 59 – 63.

Надійшла 07.09.2009

УДК 658: 001.895

А. О. МАВРИНА

Національний університет «Львівська політехніка»

ПОНЯТТЯ І ПРЕДМЕТНИЙ ДІАПАЗОН ВИТРАТ НА МАРКЕТИНГ

У статті узагальнено існуючі способи трактування витрат на маркетинг, ідентифіковано основні дослідницькі підходи і відповідні положення як зарубіжних, так і вітчизняних вчених. Виділено чотири основні напрями, в рамках яких по черзі об'єктами дослідження були ідентифікація витрат на маркетинг, елементи витрат на маркетинг, маркетингові інвестиції, залежність між витратами на маркетинг і ринковою вартістю підприємства. Виокремлення названих напрямів становить спробу відтворення процесу формування поглядів на тему витрат на маркетинг, вказуючи одночасно, що їх поява не мала ані послідовного характеру, ані еволюційного. Доведено, що описувані явища мали скоріше у певній мірі паралельний характер.

In the article existent methods of interpretation of marketing costs are generalized. Basic research approaches and proper positions as foreign, so domestic scientists are identified. Four basic directions are selected, within the framework of what in turn research objects were: authentication of charges on marketing, elements of charges on marketing, marketing's investments, dependence is between charges on marketing and market value of enterprise. The selection of the adopted directions makes the attempt of recreation of process of forming of looks to the theme of charges on marketing, specifying simultaneously, that their appearance had neither successive character nor evolutionary. It is well-proven that the described phenomena had rather in a certain measure parallel character.

Ключові слова: витрати, маркетинг, витрати на маркетинг, маркетингові заходи.

Постановка проблеми. Базовим економічним поняттям, на якому ґрунтується формування стиків між маркетинговою і фінансовою діяльністю, є витрати на маркетинг. Проблематика витрат на маркетинг викликає все більше зацікавлення і теоретиків, і практиків. Воно пояснюється значною часткою витрат на маркетинг у сукупних витратах у багатьох видах діяльності, зростаючою тенденцією до актуалізації цих витрат, яке за результатами зарубіжних та вітчизняних дослідників спостерігається вже тривалий час. Водночас, у теоретичному плані відсутній єдиний чіткий і прозорий підхід до трактування та класифікації цих витрат, а відтак і на практиці існують низка розбіжностей підходів до ідентифікації та обліку витрат на маркетинг. Відсутність точності проявляється двояко. По-перше, вона полягає у інтуїтивному розумінні витрат на маркетинг, в якому бракує прозорої класифікації витрат. По-друге ж, залежно від способу розуміння маркетингу, до витрат на маркетинг включається менше або більше елементів витрат.

Аналіз існуючих досліджень. Огляд наукової і навчальної літератури на тему маркетингу зарубіжних і вітчизняних авторів, таких як Ф. Котлер, В. Руделіус, Ж.-Ж. Ламбен, П. Доль, Дж. Ленскольд, українські автори, особливо підручників (з різних періодів), які за своєю природою дають цілісне представлення певного вмісту, складає враження поверхневого висвітлення питань, пов'язаних з витратами на маркетинг. Не означає це, безумовно, що вони відсутні, але загалом трактовані таким загальним чином, що важко робити висновки про спосіб їх трактування окремими авторами. Ідентифікація поглиблених способів розуміння вимагає, отже, вивчення більш докладних розробок.

У сфері науки український маркетинг знаходиться на ранньому етапі розвитку. Росте досвід науковців, кристалізуються дослідні сфери, збільшується число публікацій на маркетингову тематику. З приводу багатолітнього відставання по відношенню до доробку світового маркетингу, обмежених витрат на дослідження, також невеликої сфери спільних дослідно-бізнесових заходів, велика частина наукової роботи має відтворюючий характер по відношенню до закордонних досягнень. Поза сигналізованою і зрозумілою вторинністю стосовно світових публікацій, концепцій і рішень, вітчизняний маркетинг характеризує також відносно низький ступінь практичної придатності, а також локальність дослідницьких робіт. Відносно небагато публікацій присвячено спостереженню, аналізу і узагальненню практичних процедур або бізнес-методів, а ще більш рідкими є авторські пропозиції таких методів, моделей або інструментів для господарської практики. Локальність українського маркетингу виражається у беззастережному наслідуванні досягнень світової теорії маркетингу, обмеженій сфері міжнародної дослідницької співпраці, а також рідкому прийнятті міжнародної або міжкультурної проблематики досліджень.

Метою даного дослідження є виявлення способів трактування витрат на маркетинг, що передбачає ідентифікацію основних дослідницьких підходів і відповідних положень як зарубіжних, так і вітчизняних вчених.

Основний виклад матеріалу. Щодо фінансових аспектів маркетингу, то насамперед слід звернути увагу на значну кількість визначень витрат на маркетинг, які можна відшукати в літературі. В англійській мові це є не тільки *marketing costs*, але також *marketing expenses*, *marketing outlays*, *marketing expenditures*,

marketing effort або навіть *marketing investment*. Подібна ситуація існує і в українській літературі: зустрічаються терміни «маркетингові витрати» [2], «витрати на маркетингову діяльність» [5], «витрати на маркетингові заходи», «інвестиції в маркетинг» [4], «витрати на маркетинг підприємства» [1], «трансакційні затрати» [3] тощо. На нашу думку, найбільш коректним є поняття «витрати на маркетинг». Наприклад, «витрати на маркетингові заходи» є дещо вузьким поняттям, оскільки маркетингові заходи – це вже розроблений комплекс заходів, спрямованих на ринок, яким передують внутрішні управлінські маркетингові рішення, а після їх проведення необхідний контроль за їх ефективністю. Поняття «маркетингові інвестиції» є складовою поняття «витрати на маркетинг», оскільки не всі витрати орієнтовані на тривалу перспективу і тому не можуть вважатись інвестиціями. Термін «трансакційні затрати» пов'язують із витратами, які супроводжують взаємодію економічних агентів та пов'язані із координацією та взаємодією економічних суб'єктів у ринковій економіці [3]. За Р. Коузом трансакційні витрати – це витрати на взаємодію покупців і продавців та утворення ринку, що очевидно передбачає певні маркетингові заходи, водночас це поняття не може бути тотожним з витратами на маркетинг. У нормативно-законодавчій літературі, а саме Положенні (стандартах) бухгалтерського обліку в Україні, витрати на маркетинг відносяться до поточних операційних витрат, зокрема витрат на збут.

Огляд літератури, в якій згадуються і вивчаються витрати на маркетинг (або споріднені поняття), дозволяє також сформулювати висновок, що істотним елементом їх аналізу є концепції витрат в інших областях знань, наприклад, бухгалтерії, управлінському обліку чи фінансах. Варто однак відмітити, що як це сформульовано в одній із зарубіжних розробок [12, с. 43 – 77], протягом довгого часу концепція витрат, створювана на ґрунті маркетингу, залишалася відносно автономною, що пояснюється:

- 1) різними предметами концентрації у сфері маркетингу на величині продажу і надходження від продажу, в управлінському обліку – на витратах;
- 2) труднощами у використанні способів розрахунку витрат виробництва до розрахунку витрат на маркетинг;
- 3) труднощами, пов'язаними з оцінкою ефективності маркетингових заходів;
- 4) іншим на сукупність довшого періоду аналізу витрат.

Не зважаючи на те, що проблема ідентифікації витрат на маркетинг не концентрувала достатньо уваги дослідників, не можна стверджувати, що не піднімалась дискусія на їх тему. Навіть навпаки цих голосів, як на маргінальний предмет досліджень, є відносно багато. Мають вони характер різноманітного представлення, яке у великій мірі є наслідком прийняття нових пунктів віднесення, а також накладання способів інтерпретації. Спроба систематизації цього різного і часто фрагментарного представлення вимагає здійснення певного огляду найістотніших тенденцій. У зв'язку з цим, у представлених дослідженнях нами систематизовано методичні підходи, що походять з різних періодів, насамперед ті, які мали істотне значення у маркетинговому середовищі, що виражається розміщенням у провідних наукових виданнях, а також ті, що стали предметом найчисленніших посилань інших дослідників. По відношенню до концепцій найбільш сучасних керувались додатковим критерієм – датою публікації, закладаючи, що тепер істотним є також виявлення стану мислення про витрати на маркетинг. Виділеними були чотири напрями, в рамках яких по черзі об'єктами дослідження були: 1)• ідентифікація витрат на маркетинг, 2)• елементи витрат на маркетинг, 3)• маркетингові інвестиції, 4)• залежність між витратами на маркетинг і ринковою вартістю підприємства. Виокремлення названих напрямів становить спробу відтворення процесу формування поглядів на тему витрат на маркетинг, вказуючи одночасно, що їх поява не мала ані послідовного характеру (коли одна група поглядів витісняється іншою), ані еволюційного (коли погляди одного виду заміщуються формами більш ускладненими і одночасно досконалішими). Описувані явища мали скоріше у певній мірі паралельний характер, що ілюструє табл. 1.

Таблиця 1

Еволюція напрямів наукових дискусій щодо витрат на маркетинг [11]

Напрями дискусій	Роки									
	1930	1940	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010	
Ідентифікація витрат на маркетинг			▬▬	→						
Елементи витрат на маркетинг				▬▬	→					
Маркетингові інвестиції								▬▬▬	→	
Витрати на маркетинг і ринкова вартість підприємства								▬▬▬	→	

Певною спробою пояснення цього стану речей є прийняття в кожному з напрямів іншого вихідного пункту: для першого це була економіка, для другого – управління, для третього – бухгалтерія, а для четвертого – фінанси. З цієї також причини аналіз окремих напрямів складає враження не тільки певних

повторень, а одночасно існування істотних розривів.

Категорія витрат на маркетинг з'явилась у світовій економіці у 50-х рр. як результат формування концепції маркетингу загалом. Оскільки маркетинг походить з економічної сфери, перші спроби ідентифікації витрат на маркетинг прив'язувались до категорії мікроекономічного аналізу. Початково вони полягали насамперед у прийнятті витрат на виробництво як базового пункту віднесення, а також спробі обліку поза виробничих видів діяльності. При цьому витрати на маркетинг виокремлювались поруч з витратами на виробництво внаслідок твердження, що досконала конкуренція існує реально [9, с. 346 – 350]. Дослідники наголошували на існуванні природно диференційованих потреб покупців і в наслідок цього – необхідності пропозиції підприємствами диференційованого товару. Такі поза виробничі заходи, які забезпечують диференціювання товару, як реклама, маркетингові дослідження, розвиток каналів дистрибуції, трактувалися дослідниками як джерела витрат на маркетинг. Виділення витрат на маркетинг поруч з витратами на виробництво викликало спроби здійснення порівнянь цих двох категорій. Дослідники відзначають, що у порівнянні з витратами на виробництво товару, зміни витрат на маркетинг ведуть до значно менш певних результатів. Наприклад, зростання витрат на виробництво приносить результат у формі зростання результату виробничої діяльності, тоді як зростання витрат на маркетинг не обов'язково забезпечує позитивні результати. При цьому автори роблять висновок, що бажаним є ведення поглибленого аналізу ефективності величини і призначення витрат на маркетинг. Основними бар'єрами у оцінюванні величини витрат на маркетинг виникали з того, що часто витрати на маркетинг, на відміну від витрат на виробництво, не мають повторюваного характеру – одноразові або пов'язані з використанням людського капіталу, оцінка якого є ускладненою.

Наступним кроком в процесі ідентифікації витрат на маркетинг були спроби їх обліку через визначення різних категорій витрат. Вони отримували різну форму. Варто навести два представлення, які вказують зовсім різні підходи і одночасно високий ступінь неясності у створенні концепцій цього типу. В рамках першого підходу зарубіжні автори [8] до витрат на маркетинг відносили витрати на рекламу, просування продажу, зв'язки з громадськістю, навчання споживачів, а також розвиток ринку, безпосередні витрати продажу, тобто зарплати торгових представників, витрати утримування збутових контор, витрати нагляду над продавцями, перед-, підчас- і післяпродажні послуги, а також цінні знижки. Натомість інші поза виробничі витрати – транспортування, упакування і частина витрат утримування транспортного парку, складування, утримування запасів, завантаження, кредитування, витрати, пов'язані з дистрибуцією, дослідженням ринку, і частина загальних адміністративних витрат – були віднесені до особливої групи як витрати дистрибуції (див. табл. 2).

Таблиця 2

Витрати на маркетинг і збут згідно з Р. Л. Бріттайном [8, с. 300 – 308]

Витрати на маркетинг	Витрати на збут
<ul style="list-style-type: none"> • витрати на рекламу • витрати на зв'язки з громадськістю • витрати на навчання споживачів <ul style="list-style-type: none"> • витрати на розвиток ринку • витрати на оплату праці торгових представників • витрати на утримування збутових контор <ul style="list-style-type: none"> • витрати нагляду над продавцями • витрати на перед-, підчас- і післяпродажні послуги, <ul style="list-style-type: none"> • витрати на цінні знижки 	<ul style="list-style-type: none"> • витрати на транспортування і упакування • частина витрат утримання транспортного парку <ul style="list-style-type: none"> • витрати на складування • витрати на утримання запасів • витрати на завантаження • витрати на кредитування • витрати, пов'язані з дистрибуцією і дослідженням ринку <ul style="list-style-type: none"> • частина загальних адміністративних витрат

Витрати на виробництво визначено в цій концепції як витрати на процес виробництва, а також передавання продукту у володіння покупцям (тобто витрати на маркетинг), а витрати на збут товару, як витрати, понесені з метою зміни вигляду і положення кривої попиту. Представлені концепції вказують основну проблему ідентифікації витрат на маркетинг, яка полягає у тому, що ідентифікація залежить від способу розуміння маркетингу: ширшого чи вужчого підходу. Тому також у представлених концепціях витрати на маркетинг трактуються, насамперед, як витрати на просування як наслідок вузького розуміння маркетингу.

У 60-х рр. минулого сторіччя, як в практиці, так і літературі актуалізується необхідність оцінювання ефективності маркетингових заходів підприємства. Початковий ентузіазм для концепції маркетингу почав поступатися більш раціональному способу мислення, який виражався заявкою вимоги дослідження того, чи понесені кошти приносять бажані для підприємств результати [10, с. 132 – 142]. Ця вимога в очевидний спосіб обумовлювала зростання зацікавлення категорією витрат на маркетинг. Вирізняючим елементом дискусії на цьому етапі були спроби класифікації витрат на маркетинг.

Поділено його згідно з наступними критеріями:

1. Виду впливу витрат на маркетинг (*англ.* – *marketing effort*) на надходження бруто (*англ.* – *gross revenue*); витрати на маркетинг [10] виділено на тлі витрат на виробництво, а також витрат на збут:

- 1) прями витрати на маркетинг (витрати на рекламу і просування продаж);
- 2) непрямі витрати на маркетинг (витрати на підготовку матеріалів просування і реклами, витрати на оплату праці працівникам, які управляють продуктами, витрати на маркетингові дослідження).

2. Ступеня змінності рівня витрат залежно від величини обсягів продажу; витрати на маркетинг розуміють тут як всі витрати, понесені після передавання товару до продажу (тобто витрати, виникаючі з необхідності пристосування товару вже в каналах дистрибуції). на:

- 1) постійні, які витрачаються незалежно від величини продажу;
- 2) змінні, які залежать від величини продажу;
- 3) частково змінні, які в короткий період є постійними (наприклад, витрати на виконання одного замовлення).

Такий поділ витрат мав відносно загальний характер і в обох випадках навіть їх творці підкреслювали, що у великій мірі віднесення деяких витрат до певних груп є відносним.

3. Ступеня змінності рівня витрат в залежності від величини продажу, а також можливості їх контролю (що розуміється як ступінь впливу керівника даної одиниці на рівень витрат). В її рамках виділено:

- 1) контрольовані змінні витрати (наприклад, витрати на продаж);
- 2) контрольовані постійні витрати (наприклад, реклама, НДДКР);
- 3) неконтрольовані змінні витрати (витрати на виробництво);
- 4) неконтрольовані постійні витрати (наприклад, частина загальних витрат).

На думку українських авторів: [3] «...класифікація затрат має переважно цільовий характер. Вона є наслідком не тільки практичної потреби управління затратами, а й одним з інструментів теоретичних досліджень у цій сфері. Класифікація затрат не є статичною, постійною. Під впливом змін потреб управління затратами, розвитку теорії затрат і окремих практичних аспектів управління ними класифікація затрат всякчас розвивалась, еволюціонувала через запровадження нових критеріїв...». Як видно на підставі названих поділів, ідентифікація витрат на маркетинг в цих концепціях у значній мірі є плинною і недовизначеною. Неясним є визначення витрат, пов'язаних з дистрибуцією – в одному випадку вони трактуються як витрати на маркетинг, у іншому виразно з ними розділені. Крім честолюбних прямивань до створення підстав оцінки маркетингових заходів, згадані представлення характеризувала фрагментарність.

90-і роки збагатили концепцію представлення витрат на маркетинг спробою їх аналізу з точки зору управлінського обліку. Ця спроба стосувалася обґрунтування прийняття рішення щодо розподілу фінансових засобів, призначеними на маркетинг. Можна виділити щонайменше три цінні течії; перша має загальний характер, інші дві – більш ґрунтовний, які стосуються:

- 1) загальних проблем аналізування витрат на маркетинг з точки зору бухгалтерії,
- 2) витрат на маркетинг як чинника, що створює маркетингові активи,
- 3) витрат на маркетинг, які трактуються як маркетингові інвестиції.

Аналізуючи зміни способу сприйняття витрат на маркетинг у світлі згаданих вище розробок, можна стверджувати, що з'явився новий елемент, яким є врахування чинника часу. Визнання його значення продовжило перспективу аналізу витрат на маркетинг. Підкреслило також відносно високий рівень гнучкості рішень, яка стосується цієї сфери, що розуміється як можливість прийняття рішення про понесення витрат на маркетинг незадовго до введення в дію фінансових засобів. Поглиблення названих течій можна відшукати в наступних двох течіях дискусії. Потрібно проте відмітити, що крім більш розвинутого рівня аналізу питання витрат на маркетинг, їх сутність на цьому етапі дискусії лишилася на рівні загальних поділів і прикладних класифікацій, що з практичної точки зору не дає можливості безпосереднього використання у виробничо-господарській діяльності.

Вихідним пунктом аналізу, ведених в рамках зазначеної течії дискусії [13, с. 5 – 15], про витрати на маркетинг у контексті часу є вимога трактування витрат на маркетинг не як витрат, але як розходів, які створюють маркетингові активи/засоби, що є чинником, збільшувачим протягом тривалого періоду ринкову вартість підприємства. Для концепції витрат на маркетинг означає це, насамперед, зміну пункту віднесення, стосовно якого ці витрати оцінюються – з короткого періоду на довгий період, а також включення посереднього елементу, яким є маркетингові активи. Щодо вітчизняних авторів, то тут слід відзначити спробу розглянути витрати на маркетинг як інвестиції та оцінки їх ефективності вчених Білика М.С., Кіндрацької Г.І., Білика В.М. у праці [1]. Автори слушно зазначають, що «... маркетинговим службам потрібно керуватись тими самими принципами інвестування, яких дотримуються фінансові чи інші підрозділи. Тоді їм легше буде співвідносити маркетингові і фінансові завдання, об'єктивніше оцінювати сильні і слабкі сторони бренда, точніше вибирати цільові сегменти споживачів і медіа канали для впливу на них, отримуючи в найкоротші строки максимальну віддачу, краще управляти ризиками і відстежувати прибуток...» [1, с. 43]. Водночас, на нашу думку, залишається існування бар'єрів застосування цього підходу, зокрема, складність віднесення витрат на маркетинг до окремих періодів, враховуючи відсутність розпізнання того, доки виступатимуть ефекти від здійснених заходів. Проблема є тим глибшою, що деякі ефекти від маркетингових заходів мають нематеріальний характер, а, отже, тим важче довести джерело їх виникнення.

Найбільш сучасна течія дискусії про витрати на маркетинг, започаткована під кінець 90-х рр., пов'язана з ефективністю маркетингу. Проблема ефективності стала центральним предметом зацікавлення в області маркетингу [7]. Характерними для цієї течії є сильне закріплення у фінансовій проблематиці, а також вимога необхідності ідентифікації сфери фінансової відповідальності маркетингу (*англ. – marketing accountability*). Згідно з цією позицією існуючі представлення в рамках фінансів є недостатніми, тому що не охоплюють всіх явищ, пов'язаних з маркетингом [11] і у зв'язку з тим вимагають повторного визначення сфери

відповідальності маркетингу. Потрібно тут підкреслити, що проблема витрат в рамках цього напряму дискусії не становить ключового об'єкту, але тому що він пов'язаний зі зміною сприйняття способу ролі маркетингу, то в даному аналізі необхідним є врахування цього нового контексту. Сутністю цієї течії дискусії є передбачувана зміна ролі маркетингу, яка мала еволюціонувати від концентрації на одиничних трансакціях, через створення і утримування стосунків з покупцями до формування вартості [2]. Нова роль маркетингу обумовлює зростання ринкової вартості підприємства, а також зростання вигоди, досягнутої власниками (акціонерами, пайовиками). Роль маркетингу пов'язана зі створенням маркетингових активів, які збільшують ринкову вартість підприємства.

В його рамках з'явилася нова течія – внесок маркетингу в створення ринкової вартості підприємства (у тому числі для пайовиків), а тим самим розширила сферу маркетингової діяльності, досліджуваних дотепер. В українській науковій літературі слід відзначити появу ряду наукових робіт, автори яких трактують маркетингові активи розуміються як певний ресурс, завдяки якому підприємство повинно діяти на ринку більш результативно і ефективно. Концепція маркетингових активів, званих також маркетинговими чинниками створення вартості, проте різними авторами не розуміється однорідно. Наприклад, згідно з твердженням доц. Мних О.Б., ці активи – це стосунки не тільки з покупцями, а також інвесторами, державою, суспільством тощо [5], на думку проф. Чухрай Н.І. – це не тільки взаємовідносини із контрагентами ринку, але й вміння у сфері відбору цільового ринку, а також оптимального формування множини інструментів маркетингу; зокрема, підбору назви підприємства і його образу, ринкова позиція, система комунікації з ринком тощо [6]. Такі розробки як результат дослідницького проекту в очевидний спосіб є найбільш широкими, але у теоретичній частині в більшості становить повторення течій, що з'являються в закордонній літературі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Варто відмітити, що незважаючи на високий ступінь розвитку фінансових аспектів обговорюваних типів аналізів, вони є недостатніми на рівні практичних рішень, як розраховувати витрати на маркетинг, тому що не мають цілісного характеру. Беручи до уваги нову перспективу, яка виникає зі зміни сприйняття ролі маркетингу, можна все ж зробити висновок, що автори окремих концепцій були б схильні в якості витрат на маркетинг приймати ті витрати, які служать створенню по-різному трактованих маркетингових активів, а також враховувати необхідність розрахунку витрат на маркетинг у тривалому періоді.

Література

1. Білик М.С., Кіндрацька Г.І., Білик В.М. Аналіз результативності діяльності маркетингових служб підприємства // Вісник Націон. ун-ту „Львівська політехніка” .Логістика. – 2008. – № 633. – С. 43 – 50.
2. Доль П. Маркетинг, ориєнтований на стоимость. – СПб.: Питер, 2001. – 480 с.
3. Управління затратами підприємства: Монографія / Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлапюнов Л.Ю., Макухін Г.А. – К.: Лібра, 2007. – 320 с.
4. Ленсколд Дж. Рентабельность инвестиций в маркетинг. Методы повышения прибыльности маркетинговых компаний: Пер. с англ. / Под ред. В.Б. Колчанова и М.А.Карлика. – СПб.: Питер, 2005. – 272 с.
5. Мних О.Б. Маркетингу у формуванні ринкової вартості машинобудівного підприємства: теорія і практика: Монографія. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту „Львівська політехніка”, 2009. – 428 с.
6. Чухрай Н. Формування інноваційного потенціалу підприємства: маркетингове і логістичне забезпечення: Монографія. – Львів: Нац. ун-т "Львівська політехніка", 2002. – 315 с.
7. Шоу Р., Меррик Д. Прибыльный маркетинг: окупается ли ваш маркетинг?: Пер. с англ. – К.: Companion Group, 2007. – 496 с.
8. Brittain R.L. Sales Forecasting and Marketing Cost Control // National Association of Cost Accountants Bulletin. – 1953. – No. 3 November. – S. 300 – 308.
9. Dow L.A. Marketing Costs and Economic Theory // Journal of Marketing. – 1955. – No. 4 April. – S. 346 – 350.
10. Feder R.A. How to Measure Marketing Performance // Harvard Business Review. – 1965. – No. 3 May-June. – S. 132 – 142.
11. Finansowe przesłanki decyzji marketingowych // Praca zbiorowa pod kierunkiem / A.Czubały, R.Niestroja. – Kraków: Akademia Ekonomiczna w Krakowie, 2004. – 200 s.
12. Foster G., Gupta M., Marketing, Cost Management and Management Accounting // Journal of Management Accounting Research. – 1994. – S. 43 – 77.
13. Piercy N. Marketing Asset Accounting // European Journal of Marketing. – 1986. – Vol. 20, No. 1. – S. 5 – 15.
14. Report of the Committee on Cost and Profitability Analyses for Marketing, „The Accounting Review” 1992, special edition.

Надійшла 02.10.2009