УДК 657.47:659.1
JEL M41, M31, H25
DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2026-15-21

Онищенко В.Є.
кандидат технічних наук, доцент,
доцент кафедри девелопменту нерухомості, фінансів, обліку та маркетингу,
Український державний університет науки і технологій
ORCID: https://orcid.org/0000-0001-9301-2518
Viktoriya Onyshchenko
Ukrainian State University of Science and Technologies

БАГАТОВИМІРНА СИСТЕМА ІДЕНТИФІКАЦІЇ ЦИФРОВИХ МАРКЕТИНГОВИХ ВИТРАТ В ОБЛІКУ

MULTIDIMENSIONAL SYSTEM FOR IDENTIFYING DIGITAL MARKETING COSTS IN ACCOUNTING

Анотація. *Мета статті – розроблення багатовимірної системи ідентифікації цифрових маркетингових витрат, яка забезпечує узгоджене формування бухгалтерської, управлінської та податкової інформації без ототожнення їхніх функцій. Запропоновано модель із семи аналітичних вимірів (маркетинговий інструмент, модель оплати, об'єкт витрат, період очікуваного ефекту, бухгалтерський статус, податковий статус, центр відповідальності) та правила їх узгодження. Період очікуваного ефекту відокремлено від рішення про визнання активу. Розроблено таблицю рішень щодо бухгалтерського статусу типових цифрових маркетингових витрат і алгоритм визначення податкового статусу, що враховує статус покупця, тип контрагента та вид послуги. Модель придатна для формування облікової політики та налаштування аналітичних полів облікової системи без розширення плану рахунків.*

Ключові слова: *цифрові маркетингові витрати, класифікація витрат, аналітичний облік, управлінський облік, податковий статус.*

Abstract. Introduction. *The shift of marketing budgets towards digital channels has outpaced the development of accounting practice for such expenditure. A single digital marketing transaction simultaneously carries a channel, a pricing mechanism, a target object, an expected period of effect, an accounting treatment and a tax profile, which one-dimensional cost classifications cannot capture. The problem is sharpest for small businesses, where payments to non-resident platforms, fees to individual bloggers and software subscriptions fall under different tax rules depending on the VAT status of the buyer.* ***Purpose.*** *The article aims to develop a multidimensional system for identifying digital marketing costs that generates consistent financial, management and tax information without conflating these information circuits.* ***Methods.*** *The study uses analysis and synthesis of the literature, comparative analysis of accounting and tax regulation, structural-logical modelling, morphological analysis of admissible attribute combinations and a limited pilot test on the data of three enterprises.* ***Results.*** *A model of seven analytical dimensions is proposed: marketing instrument, pricing model, cost object, expected period of effect, accounting status, tax status and responsibility centre, supported by six coding rules and a morphological matrix of admissible combinations. The period of effect is separated from asset recognition, and a decision table covers the items for which capitalisation may arise: websites, owned content and cloud software configuration. The tax status is determined by an algorithm whose key variable is the buyer's VAT status; separate matrices cover VAT on services supplied by non-residents and settlements with individual contractors. A worked example shows that return on marketing investment calculated on revenue can be substantially overstated compared with a margin-based calculation.* ***Conclusion.*** *The author proposes to record these costs on a dedicated sub-account of account 93 with seven analytical attributes, to fix the coding rules in the accounting policy, to treat the period of effect as a planning attribute rather than a criterion for capitalisation, to flag operations requiring tax review and to calculate return on marketing investment on margin.*

Keywords: *digital marketing costs, cost classification, analytical accounting, management accounting, tax status.*

Постановка проблеми. Цифровізація маркетингової діяльності змінює структуру та механізми формування витрат підприємств. Традиційні інструменти просування доповнюються або замінюються цифровими каналами й технологіями: рекламою в пошукових системах і соціальних мережах, результативним маркетингом, контент-маркетингом, інфлюенсер-маркетингом, автоматизованими маркетинговими платформами, CRM-системами та іншими MarTech-рішеннями. Одночасно змінюються способи формування вартості таких послуг: застосовуються моделі CPC, CPM, CPA, CPL, підписна, фіксована та гібридна оплата.

Одна господарська операція в цифровому маркетингу характеризується одночасно видом інструменту, способом формування ціни, об'єктом просування, періодом очікуваного економічного ефекту, обліковим статусом, податковими характеристиками та центром відповідальності. Використання однієї класифікаційної ознаки не забезпечує деталізованої інформації для управління такими витратами.

Бухгалтерський, управлінський і податковий облік мають різні інформаційні цілі, тому їх механічне поєднання в межах однієї класифікації є недостатнім. Особливої уваги потребують операції з нерезидентами: їхні податкові наслідки залежать не лише від платформи чи способу оплати, а від змісту послуги, статусу постачальника, статусу покупця та місця постачання. Отже, актуальним є формування не просто розширеної кла-

© Онищенко В.Є., 2026
Стаття поширюється на умовах ліцензії відкритого доступу (CC BY 4.0)

сифікації, а багатовимірної системи ідентифікації, яка забезпечує узгоджене формування облікової, управлінської та податкової інформації без ототожнення цих інформаційних контурів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові підходи, релевантні проблемі, можна згрупувати у три напрями.

1. *Облікова організація маркетингових витрат.* Т.М. Банасько розглядає проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат і напрями його вдосконалення [13]. Н.В. Гуріна та ін досліджують формування таких витрат, їх бухгалтерський і податковий облік [15]. О.О. Височан та ін. систематизують підходи до побудови аналітичних рахунків і виокремлюють маркетинговий, нормативний, диференційований та синтетичний підходи [14]. М.П. Попович поєднує методичні й організаційні аспекти, аналітичний і управлінський облік та внутрішню звітність [17]; О.Б. Пелех і Є.Ф. Остаповець аналізують витрати на маркетинг креативних проєктів [16]. Спільна риса цих праць – орієнтація на рахункову структуру та статтю витрат, тоді як цифрова специфіка залишається на периферії.

2. *Вимірювання результативності маркетингу*. Rust R. T. та співавтори обґрунтовують потребу пов'язувати маркетингові витрати зі створенням вартості [12]; Ambler T. показує, що вибір маркетингових показників потребує поєднання фінансових і нефінансових характеристик [6]; Morgan N. A. та ін. розглядають маркетингову підзвітність і зростання вимог до оцінювання результатів у цифровому середовищі [11]; Edeling A. виокремлює цифровий маркетинг та його вплив на фінансові результати [7]. Ці праці спираються на маркетингову, а не облікову логіку й не пропонують структури облікових даних, придатної для відображення операцій.

3. *Облік, орієнтований на клієнта та взаємодію маркетингу з управлінським обліком*. Foster G. і Gupta M. розглядають взаємозв'язок маркетингу, управління витратами та управлінського обліку [8]; Guilding C. і McManus L. аналізують практику обліку клієнтів [10]. Ці дослідження створюють підґрунтя для аналітики за об'єктами, але не охоплюють специфіки цифрових каналів. Goldfarb A. і Tucker C. показують, що цифрові технології знижують витрати на пошук, відстеження та верифікацію інформації [9], що пояснює зростання різноманітності моделей оплати.

У вітчизняній та зарубіжній літературі недостатньо розроблено облікову модель, яка дозволяла б ідентифікувати цифрову маркетингову операцію за каналом, моделлю формування вартості, об'єктом витрат, очікуваним періодом економічного ефекту, бухгалтерським і податковим статусом та центром відповідальності. Невирішена частина проблеми полягає у відсутності методології одночасного застосування класифікаційних ознак до однієї господарської операції: канал визначає витрати, але не пояснює як формується їх вартість; модель оплати характеризує механізм ціноутворення без бухгалтерського статусу; тривалість очікуваного ефекту не може бути критерієм капіталізації; податковий статус не слід ототожнювати з бухгалтерським; існуючі підходи недостатньо пов'язують класифікацію з архітектурою аналітичного обліку.

Метою статті є розроблення багатовимірної системи ідентифікації цифрових маркетингових витрат, яка забезпечує формування взаємопов'язаної інформації для бухгалтерського, управлінського та податкового обліку без ототожнення їх функцій і методів.

Завдання: визначити виміри ідентифікації та правила їх узгодження; обґрунтувати допустимі комбінації вимірів; розробити таблицю рішень щодо бухгалтерського статусу типових витрат; запропонувати алгоритм визначення податкового статусу; показати рахункову реалізацію та зв'язок із маркетинговими KPI; оцінити придатність моделі на пілотних даних.

Методи дослідження. Використано методи аналізу та синтезу (узагальнення підходів до класифікації витрат), порівняльного аналізу (визначення переваг і обмежень підходів), систематизації та групування (формування класифікаційних ознак), структурно-логічного моделювання (побудова системи ідентифікації), морфологічного аналізу (визначення допустимих комбінацій значень вимірів) та пілотної апробації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційна класифікація передбачає віднесення об'єкта до однієї групи за обраною ознакою. Для цифрових маркетингових витрат такий підхід обмежений, оскільки одна операція має одночасно кілька характеристик. Наприклад, витрата на рекламу в соціальній мережі може бути витратою на цифрову рекламу, витратою за моделлю CPC, витратою конкретної кампанії, певного продукту та центру відповідальності, операцією з нерезидентом і витратою з певним бухгалтерським статусом. Тому доцільно перейти від послідовного віднесення витрати до однієї групи до її багатовимірної ідентифікації.

Модель подано у вигляді кортежу атрибутів: $D = (I, M, O, E, A, T, R)$, де I – маркетинговий інструмент, M – модель оплати, O – об'єкт витрат, E – період очікуваного ефекту, A – бухгалтерський статус, T – податковий статус, R – центр відповідальності. Кортеж не означає, що кожна комбінація значень допустима або потребує окремого рахунка; він задає набір атрибутів, які мають бути визначені для кожної операції. Виміри не є взаємозамінними: кожен відповідає на окреме облікове чи управлінське питання (табл. 1).

Поняття, які використовуються для значень виміру 1, не є однорівневими. Наприклад, SMM є каналом, тоді як performance-маркетинг характеризує підхід до організації діяльності, орієнтований на вимірюваний результат. Тому їх доцільно використовувати як окремі аналітичні характеристики, а не взаємовиключні групи, і закріпити в довіднику інструментів єдину термінологію.

Виміри 1-3 і 7 є управлінськими й задаються незалежно, проте їх значення не є статистично незалежними. Наприклад, SEO майже завжди оплачується за фіксованою чи підписною моделлю, а performance-реклама – за результатом показів, кліків чи дій. Для підприємства доцільно затвердити перелік допустимих комбінацій; недопустима комбінація (наприклад, SEO + CPC) є сигналом помилки кодування.

Для перевірки практичної придатності моделі проведено обмежену апробацію на даних трьох підприємств (e-commerce, SaaS-провайдер, виробниче підприємство з активним цифровим маркетингом) за один звітний місяць 2025 р. Загальний обсяг цифрових

маркетингових витрат – 1,24 млн. грн. Допустимість комбінацій інструмента та моделі оплати із фактичним розподілом операцій пілоту подано в табл. 2.

Два кодувальники незалежно закодували всі операції за наступними правилами. Виміри 1-3 і 7 мають управлінську природу; їх заповнюють на підставі договору, брифу, медіаплану, і вони не визначають бухгалтерського чи податкового статусу. Виміри 5 і 6 визначаються окремо за критеріями табл. 3-6 та не виводяться автоматично з вимірів 1-4. Вимір 4 ніколи не є підставою для визнання активу. Якщо один первинний документ охоплює кілька об'єктів або каналів (наприклад, рахунок платформи за кількома кампаніями), витрату розподіляють пропорційно базі, затвердженій обліковою політикою (бюджети кампаній у рекламному кабінеті, кількість показів тощо).

Спрощення: віднесення всієї суми на об'єкт, частка якого перевищує 50 %, допускається, якщо відхилення не перевищує порогу суттєвості; у разі рівних часток застосовують розподіл порівну або пріоритетний об'єкт за брифом. Обов'язкові поля для кожної операції – виміри 1, 2, 5, 6 і 7; вимір 3 обов'язковий для кампаній з окремим бюджетом; вимір 4 – для операцій понад поріг суттєвості. Неоднозначні випадки фіксують ознакою «потребує перевірки» (для виміру 6) або «потребує судження» (для виміру 5); рішення заносять до реєстру суджень.

В результаті кодування частка збігів за інструментом становила 91 %, за моделлю оплати – 94 %, повний збіг обох ознак – 85 %; к Коена – 0,87 та 0,91 відповідно. Розбіжності (4 за інструментом і 3 за моделлю) стосувалися переважно меж між performance-рекламою та SMM. З 47 операцій 44 (94 %) припало на типові комбінації, 2 – на можливі, 1 – на нетипову (SEO + CPC), яка виявилася помилкою кодування. Нетипова комбінація є сигналом помилки кодування або підставою переглянути матрицю, що підтверджує роль табл. 2 як контрольного інструмента. Частка операцій з нерезидентами – 38 %. Найчастіші комбінації: Performance + CPC + кампанія (42 %); MarTech + підписна + підприємство загалом (18 %); інфлюенсер + фіксована + бренд (12 %). Виявлено 3 операції, що потребували податкової перевірки щодо місця постачання та статусу нерезидента. Розподілено відповідальність за перевищення бюджету по двох центрах відповідальності.

Обмеження апробації: невелика вибірка, відсутність довгострокового спостереження, ручне кодування частини вимірів. Але результати свідчать про принципову можливість реалізації моделі без суттєвого ускладнення синтетичного обліку, але не мають статистичної репрезентативності.

Розглянемо докладніше бухгалтерський вимір (табл. 3).

Для цифрових маркетингових витрат релевантні два питання: чи є витрата витратою періоду або вимагає іншого порядку визнання, і в якому періоді її визнавати. Щодо реклами базовий підхід МСБО 38 такий: витрати на рекламну та промоційну діяльність визнаються витратами, а передоплата може відображатися як актив до отримання відповідних товарів чи послуг [3]. Рекламна кампанія не створює ідентифікованого нематеріального ресурсу, контрольованого підприємством, тому тривалість її ефекту не є підставою для капіталізації. Питання про актив виникає не щодо реклами як такої, а щодо супутніх об'єктів: розроблення вебсайту (SIC-32 [4]), створення контенту, права на який належать підприємству [2], налаштування та кастомізації SaaS-рішень [5]. Для таких випадків запропоновано окремий порядок судження

Таблиця 1

Багатовимірна система ідентифікації цифрових маркетингових витрат

Вимір	Основне питання	Значення (приклади)	Призначення	Джерело даних / контроль
Маркетинговий інструмент (I)	На що витрачено?	Performance-реклама; SMM; контент-маркетинг; інфлюенсер-маркетинг; SEO; email- і месенджер-маркетинг; MarTech	Аналітика каналів	Договір, інвойс, звіт платформи
Модель оплати (M)	Як сформовано вартість?	CPC; CPM; CPA; CPL; підписна; фіксована або проєктна; гібридна	Бюджетування, план-факт, оцінка результатів	Договір, акт, інвойс
Об'єкт витрат (O)	Для кого / чого?	Підприємство або бренд; продукт; товарна група; клієнтський сегмент; кампанія; канал залучення; ринок; проєкт	Управлінський облік	Маркетинговий план, бриф
Період очікуваного ефекту (E)	Коли очікується результат?	Короткостроковий (до 3 міс.); середньостроковий (3-12 міс.); довгостроковий (понад 12 міс.); визначений строком договору	Планування та аналіз (не для капіталізації)	Модель атрибуції (за наявності), судження маркетолога
Бухгалтерський статус (A)	Як відображати?	Витрата періоду; аванс / витрати майбутніх періодів; потребує судження	Бухгалтерський облік	Первинні документи, судження бухгалтера
Податковий статус (T)	Які податкові характеристики?	Резидент / нерезидент; статус покупця; вид послуги; потребує перевірки	Податковий контроль	Договір, статус контрагента
Центр відповідальності (R)	Хто відповідає?	Маркетинговий або цифровий відділ; SMM-команда; продуктовий чи бренд-менеджер; агенція	Бюджетування та контроль	Оргструктура, бюджетна матриця

Джерело: сформовано автором

Таблиця 2

Морфологічна матриця та фактичний розподіл операцій (n = 47)

Інструмент / модель	CPC	CPM	CPA/CPL	Підписна	Фіксована / проєктна	Гібридна
Performance-реклама	● 20	● 2	● 2	–	○ 1	○
SMM (ведення, таргет)	○	○	–	○	● 3	○
SEO	– 1	–	○	● 1	●	○
Контент-маркетинг	–	–	–	○ 1	● 1	○
Інфлюенсер-маркетинг	○	○	○	–	● 5	● 1
Email- і месенджер-маркетинг	–	○	○	● 1	○	○
MarTech (SaaS)	–	–	–	● 8	○	○

Умовні позначення: ● - типова комбінація; ○ - можлива; – - нетипова; число - кількість операцій, закодованих у відповідній клітинці.

Джерело: матриця – експертна оцінка автора; розподіл

Таблиця 3

Бухгалтерський статус типових цифрових маркетингових витрат

Тип витрати	Бухгалтерський статус	Коли потрібне судження	Опора
Платна реклама (CPC, CPM, CPA)	Витрата періоду (збут, рах. 93) у періоді отримання послуги	Рекламні кредити чи бонуси платформи; повернення коштів; розбіжність між рахунком і використаним бюджетом	МСБО 38, п. 69–70 [3]; НП(С)БО 16 [2]
Поповнення рекламного кабінету	Аванс виданий (рах. 371); витрата – при використанні бюджету	Залишок бюджету на кінець періоду; валютний аванс; строк дії коштів на платформі	НП(С)БО 16 [2]; облікова політика
SEO, SMM, регулярні послуги агенції	Витрата періоду, у якому послугу надано (за актом або рівномірно за період)	Оплата наперед за майбутні періоди (рах. 371 або 39)	НП(С)БО 16 [2]
Створення контенту (відео, тексти, фото)	Як правило, витрата періоду (збут)	Контент створено як довгостроковий об’єкт – оцінити критерії НМА	НП(С)БО 8 [2]; МСБО 38 [3]
Вебсайт	Залежить від стадії: планування й експлуатація – витрата; розроблення функціоналу – актив	Розподіл договору за стадіями; оцінка контролю та майбутніх вигід	SIC-32 [4]; НП(С)БО 8 [2]
SaaS-підписка	Послуга: витрата рівномірно за період; річна передоплата – аванс або витрати майбутніх періодів	Чи отримує підприємство контроль над програмним забезпеченням (рідко)	Рішення Комітету з тлумачень, 2019 [5]
Налаштування та кастомізація SaaS	За замовчуванням – витрата при отриманні послуги	Створюється окремий контрольований ресурс; зв’язок із підпискою	Рішення Комітету з тлумачень, 2021 [5]
Оплата інфлюенсеру	Витрата періоду публікації або надання послуги	Бартер: оцінка обміну; оплата послуг на майбутні періоди	НП(С)БО 16 [2]

Джерело: сформовано автором на основі [2-5]. Для підприємств, що застосовують національні положення, наведені підходи є орієнтиром; за відсутності прямих вимог рішення закріплюють в обліковій політиці.

Податковий статус не можна визначати за назвою платформи: належність постачальника до цифрової платформи не є достатньою підставою для визначення режиму оподаткування конкретної операції. Для малого бізнесу ключовою змінною є статус покупця. Алгоритм наведено в табл. 4.

Рекламні та електронні послуги нерезидента, місцем постачання яких є митна територія України, оподатковуються ПДВ у отримувача за правилами ст. 208 ПКУ [1]: отримувач нараховує ПДВ за основною ставкою; отримувач – платник ПДВ складає податкову накладну, яка підлягає реєстрації в ЄРПН і є підставою для податкового кредиту; отримувач – неплатник податкову накладну не складає, а подає розрахунок і сплачує податок (табл. 5). Спеціальний механізм ст. 208¹ ПКУ стосується випадку, коли нерезидент, зареєстрований в Україні платником ПДВ, надає електронні послуги особам, які не є платниками ПДВ, зокрема ФОП-неплатникам, – тоді ПДВ нараховує сам нерезидент [1]. Тому питання «чи зареєстрований нерезидент за ст. 208¹» є другорядним порівняно зі статусом покупця.

Окрему групу становлять виплати виконавцям-інфлюенсерам і авторам контенту (табл. 6). Тут податковий статус залежить насамперед від статусу виконавця; бартерні розрахунки продукцією мають податкові наслідки для обох сторін, тому в аналітиці доцільно виділяти ознаку «бартер».

Для платників податку на прибуток витрати враховуються через фінансовий результат до оподаткування з коригуваннями (ст. 138-140 ПКУ) [1]; ключова вимога – документальне підтвердження зв’язку витрати з господарською діяльністю. Для платників єдиного податку, база яких формується за доходом, склад витрат не впливає на суму єдиного податку; податковий вимір зводиться до ПДВ, ПДФО й ЄСВ у розрахунках із фізичними особами та ризиків платежів нерезидентам. Такий підхід відокремлює первинну

Таблиця 4

Алгоритм визначення податкового статусу

Крок	Питання	Результат/дія
1	Контрагент - резидент чи нерезидент? Тип: юридична особа, ФОП, фізична особа	Визначає набір податків і документів (табл. 5-6)
2	Покупець -платник ПДВ? Яка система оподаткування?	Визначає наявність податкового кредиту та вид документа
3	Вид послуги (рекламна, електронна, інша) і місце постачання (п. 186.3, 186.3[1] ПКУ) [1]	Якщо місце постачання - Україна, для нерезидента застосовують ст. 208 ПКУ [1]
4	Для нерезидента: чи зареєстрований за ст. 208[1] і чи покупець – неплатник; чи є постійне представництво; чи не виникає обов'язок утримання податку з доходів нерезидента (п. 141.4 ПКУ) та пільги за конвенцією [1]	Визначає, хто нараховує ПДВ і чи виникає податок із доходів нерезидента
5	Чи є повний комплект документів (договір, інвойс, акт, звіт кабінету, платіжний документ)?	Підтвердження зв'язку з господарською діяльністю
6	Чи є невизначеність (агентська схема, змішаний договір, відсутній статус контрагента)?	Ознака «потребує перевірки»; операція передається на перевірку

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Таблиця 5

ПДВ при придбанні рекламних та електронних послуг нерезидента

Статус покупця	Хто нараховує ПДВ	Документ	Облікові наслідки
Платник ПДВ (юридична особа, ФОП)	Отримувач (ст. 208 ПКУ) [1]	Податкова накладна, складена отримувачем, із реєстрацією в ЄРПН	Податкові зобов'язання та податковий кредит; витрата без ПДВ
Неплатник ПДВ; постачальник не зареєстрований за ст. 208[1] [1]	Отримувач	Розрахунок (податкова накладна не складається)	ПДВ сплачується до бюджету та збільшує витрати
Неплатник ПДВ (зокрема ФОП); постачальник зареєстрований платником ПДВ за ст. 208[1] [1]	Нерезидент (ПДВ у рахунку)	Рахунок (інвойс) із ПДВ	Витрата з урахуванням ПДВ; перевірити реєстрацію постачальника

Примітка. Застосування ст. 208[1] до неплатників - юридичних осіб потребує перевірки за чинною редакцією ПКУ

Джерело: сформовано автором на основі [1]

Таблиця 6

Податкові особливості розрахунків з виконавцями

Статус виконавця	Документи	Податкові особливості	Ризики
ФОП на єдиному податку	Договір, акт, рахунок, платіжний документ	Податки замовник не утримує; ПДВ – лише якщо виконавець зареєстрований платником	Перевірка статусу, групи та виду діяльності
ФОП на загальній системі	Договір, акт; податкова накладна – якщо платник ПДВ	Податки сплачує виконавець	Перевірка статусу платника ПДВ
Фізична особа без статусу ФОП	Цивільно-правовий договір, акт	Замовник – податковий агент: утримує ПДФО та військовий збір, нараховує ЄСВ, подає звітність	Перекваліфікація відносин; помилки у звітності
Нерезидент (блогер, закордонна агенція)	Договір або оферта, інвойс, акт	ПДВ – за ст. 208 (за місця постачання в Україні); перевірити утримання податку з доходів нерезидента та конвенцію	Постійне представництво; підтвердження резидентства
Агенція-резидент	Договір, акт, податкова накладна	Статус агента чи реселера визначає, хто є постачальником і яка база ПДВ	Агентська схема; змішаний договір

Джерело: сформовано автором на основі [1]

ідентифікацію операції від юридичної кваліфікації її податкових наслідків і зменшує ризик віднесення всіх операцій із цифровими платформами до однієї групи.

Запропонована модель не вимагає окремого рахунка для кожної комбінації значень. Синтетичною основою є рахунок 93 «Витрати на збут» із субрахунком 931 «Цифрові маркетингові витрати», а виміри реалізуються як аналітичні поля. Оскільки в типових облікових програмах кількість аналітичних вимірів на рахунку обмежена (у частині конфігурацій – трьома), виміри 1-4 і 7 доцільно зберігати як реквізити первинного документа або довідників, а в аналітиці рахунка виносити ті, за якими потрібне оборотно-сальдове зведення (канал, об'єкт, центр відповідальності).

Типова послідовність відображення для нерезидентної рекламної платформи з попередньою оплатою:

1. Дт 371 – Кт 312: Поповнення рекламного кабінету.
2. Дт 931 – Кт 632: Визнання витрати за використаним бюджетом.
3. Дт 632 – Кт 371: Залік авансу.
4. ПДВ – залежно від статусу покупця, якщо платник ПДВ – нарахування податкового кредиту

(рах. 641, 644) на підставі зареєстрованої податкової накладної.

Оскільки валютний аванс є немонетарною статтею, витрату зазвичай визнають за курсом на дату здійснення авансу; курсові різниці виникають за розрахунками, що залишаються непогашеними на дату балансу (рах. 714, 945).

Наведемо приклад ідентифікації операцій (табл. 7). Підприємство – платник ПДВ протягом місяця здійснило чотири операції (суми без ПДВ): реклама через цифрову платформу за моделлю CPC – 180 тис. грн; послуги інфлюенсера за фіксованою оплатою – 65 тис. грн; підписка на маркетинговий SaaS-сервіс – 42 тис. грн; створення відео- і текстового контенту – 95 тис. грн.

За місяць кампанія принесла 1 200 лідів: CPL = 180 000 / 1 200 = 150 грн. За конверсії «лід – клієнт» 8 % залучено 96 клієнтів, тому CAC (за рекламним бюджетом) = 180 000 / 96 = 1 875 грн. Дохід від залучених клієнтів – 420 тис. грн (без ПДВ). ROMI, розрахований від виручки, становить (420 – 180) / 180 ≈ 133 %, але такий показник завищує результат, оскільки не враховує собівартість. Якщо валова маржа становить 40%, маржинальний дохід – 168 тис. грн, а ROMI = (168 – 180) / 180 ≈ –6,7 %, тобто кампанія збиткова. Облікова система має зберігати не лише витрати, а й маржу за тим самим об'єктом (кампанія, продукт). Повна вартість залучення має враховувати також комісію агенції та інші витрати каналу, які ідентифікуються тим самим набором вимірів. Контроль повноти забезпечується звіркою: сума операцій за вимірами має збігатися з оборотом за рах. 931, а той – із даними рекламних кабінетів та рахунків.

Новизна дослідження полягає не в багатовимірності аналітики, а в її змістовному наповненні та правилах застосування для цифрових маркетингових витрат:

– модель оплати відокремлено від економічної природи витрати;

– період очікуваного ефекту відокремлено від рішення про визнання активу; розроблено таблицю рішень, яка вказує реальні випадки, де питання про актив виникає (вебсайт, контент, SaaS);

– податковий статус сформовано, як окремий інформаційний контур, у якому ключовими змінними є статус покупця, тип контрагента та вид послуги;

– запропоновано правила узгодженості та кодування, зокрема розподіл спільних витрат між об'єктами;

– багатовимірність реалізується через аналітичні ознаки, а не через розширення плану рахунків.

Практична значущість полягає у можливості використання моделі при формуванні облікової політики, робочого плану рахунків, управлінського обліку та налаштуванні аналітичних полів в облікових системах. Склад вимірів визначається масштабом і специфікою підприємства. За інтеграції облікової системи з CRM і рекламними платформами можливе автоматизоване формування звітності про маркетингові витрати.

Висновки.

1. Одновимірна класифікація цифрових маркетингових витрат за каналом чи функціональним призначенням не забезпечує достатньої деталізації для бухгалтерського, управлінського й податкового обліку.

2. Запропоновано систему ідентифікації з семи вимірів, правилами узгодженості та кодування (R1-R6) і морфологічною матрицею допустимих комбінацій, адаптовану до українського законодавства.

3. Період очікуваного ефекту свідомо відокремлено від бухгалтерського статусу: тривалий ефект сам по собі не є підставою для капіталізації. Питання про актив доцільно розглядати щодо вебсайтів, контенту та налаштування SaaS-рішень за окремою таблицею рішень.

4. Аналітичний облік доцільно будувати на поєднанні синтетичного рахунка 93/931 та незалежних аналітичних вимірів, уникаючи надмірного дроблення плану рахунків.

5. Податковий статус формується окремо; для його визначення запропоновано алгоритм, у якому ключовою змінною є статус покупця, та матриці для ПДВ і розрахунків з виконавцями. Для неоднозначних випадків передбачено ознаку «потребує перевірки».

6. Система створює основу для поєднання бухгалтерських даних із маркетинговими KPI (CPL, CAC, ROMI), контролю повноти та виявлення операцій з нерезидентами, що потребують податкової перевірки; показник ROMI доцільно розраховувати від маржі, а не від виручки.

7. Практична цінність моделі залежить від якості первинних даних, наявності моделі атрибуції та дисципліни заповнення полів. Подальші дослідження доцільно спрямувати на емпіричну перевірку на ширшій вибірці, формалізацію правил для найбільш суб'єктивних вимірів і автоматизоване заповнення полів із рекламних кабінетів.

Таблиця 7

Ідентифікація місячних операцій

Операція	Сума, тис. грн	Інструмент /модель	Об'єкт; центр відповідальності	Період ефекту	Статуси: бухгалтерський / податковий
Реклама Meta Ads	180	Performance / CPC	Кампанія «Осінній розпродаж», продукт А; цифровий відділ	Коротко-строковий	Витрата періоду / нерезидент, рекламна послуга, ПДВ за ст. 208 [1]
Інфлюенсер	65	Інфлюенсер-маркетинг / фіксована	Бренд А; бренд-менеджер	Середньо-строковий	Витрата періоду публікації / залежить від статусу виконавця
SaaS-підписка	42	MarTech / підписна	Маркетингова система; цифровий відділ	За строком підписки	Витрата рівномірно за строком / за табл. 4–5
Контент	95	Контент-маркетинг / фіксована	Продукт А; контент-команда	Середньо-строковий	Витрата періоду / ПДВ за податковою накладною

Джерело: сформовано автором

Бібліографічний список:

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
2. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в підприємницькій сфері. НП(с)БО. URL: https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1
3. International Accounting Standards Board. IAS 38 Intangible Assets. URL: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/
4. Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті. Тлумачення ПКТ 32. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_030#Text
5. IFRS Interpretations Committee. Customer's Right to Receive Access to the Supplier's Software Hosted on the Cloud (IAS 38). March 2019. URL: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/march/ifric/ap7-ias-38-cloud-computing.pdf
6. Ambler T., Kokkinaki F., Puntoni S. Assessing Marketing Performance: Reasons for Metrics Selection. *Journal of Marketing Management*. 2004. Vol. 20, No. 3–4. P. 475–498. DOI: https://doi.org/10.1362/026725704323080506 .
7. Edeling A., Srinivasan S., Hanssens D. M. The marketing-finance interface: A new integrative review of metrics, methods, and findings and an agenda for future research. *International Journal of Research in Marketing*. 2021. Vol. 38, No. 4. P. 857–876. DOI: https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2020.09.005 .
8. Foster G., Gupta M. Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*. 1994. Vol. 6. P. 43-77 https://www.proquest.com/scholarly-journals/marketing-cost-management-accounting/docview/210236427/se-2 (дата звернення: 28.09.2026).
9. Goldfarb A., Tucker C. Digital Economics. *Journal of Economic Literature*. 2019. Vol. 57, No. 1. P. 3-43. DOI: https://doi.org/10.1257/jel.20171452.
10. Guilding C., McManus L. The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*. 2002. Vol. 27, N 1-2, 45-59. DOI: https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7 .
11. Morgan N. A., Jayachandran S. Marketing performance assessment and accountability. *International Journal of Research in Marketing*. 2022. Vol. 39, №2. P. 462-481. DOI: https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2021.10.008 .
12. Rust R. T., Ambler T. Measuring Marketing Productivity: Current Knowledge and Future Directions. *Journal of Marketing*. 2004. Vol. 68, No. 4. P. 76–89. DOI: https://doi.org/10.1509/jmkg.68.4.76.42721 .
13. Банасько Т. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку маркетингових витрат. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. Вип. 12. С. 239–242. URL: https://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0000711017 (дата звернення: 28.09.2026).
14. Височан О. О., Водяний Т. Б. Облік маркетингових витрат підприємства. *Український економічний часопис*. 2024. № 5. С. 28-34. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-5 .
15. Гуріна Н. В., Томша А. О. Формування маркетингових витрат на підприємстві: бухгалтерський та податковий облік. *Економіка та суспільство*. 2021. № 24. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-24-38 .
16. Пелех О. Б., Остаповець Є. Ф. Облік і аудит витрат на маркетинг креативних проєктів. *Економічний простір*. 2026. № 216. С. 456–462. DOI: https://doi.org/10.30838/EP.216.456-462 .
17. Попович М. П. Система обліку маркетингових витрат: методичні та організаційні аспекти. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2025. № 83. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2025-83-22.

References:

1. Podatkovyi kodeks Ukrainy (2010). Zakon Ukrainy vid 02.12.2010 № 2755-VI (zi zminamy) [Tax Code of Ukraine: Law of Ukraine of December 2, 2010 No. 2755-VI]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
2. Normatyvno-pravove zabezpechennia bukhhalterskoho obliku v pidpryiemnytskii sferi. NP(s)BO [Regulatory and legal framework of accounting in the business sphere. National Accounting Standards]. Available at: https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1
3. International Accounting Standards Board IAS 38 Intangible Assets. Available at: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets/ (accessed September 28, 2026).
4. Nematerialni aktyvy: vytraty na storinku v Interneti. Tlumachennia PKT 32 [Intangible assets: web site costs. Interpretation SIC-32]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_030#Text (
5. IFRS Interpretations Committee (2019) Customer's Right to Receive Access to the Supplier's Software Hosted on the Cloud (IAS 38). March 2019. Available at: https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/march/ifric/ap7-ias-38-cloud-computing.pdf
6. Ambler T., Kokkinaki F., Puntoni S. (2004) Assessing Marketing Performance: Reasons for Metrics Selection. *Journal of Marketing Management*, vol. 20, no. 3–4, pp. 475–498. DOI: https://doi.org/10.1362/026725704323080506.
7. Edeling A., Srinivasan S., Hanssens D. M. (2021) The marketing-finance interface: A new integrative review of metrics, methods, and findings and an agenda for future research. *International Journal of Research in Marketing*, vol. 38, no. 4, pp. 857–876. DOI: https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2020.09.005.
8. Foster G., Gupta M. (1994) Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, vol. 6, pp. 43–77. Available at: https://www.proquest.com/scholarly-journals/marketing-cost-management-accounting/docview/210236427/se-2 (accessed September 28, 2026).
9. Goldfarb A., Tucker C. (2019) Digital Economics. *Journal of Economic Literature*, vol. 57, no. 1, pp. 3–43. DOI: https://doi.org/10.1257/jel.20171452.
10. Guilding C., McManus L. (2002) The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 27, no. 1–2, pp. 45–59. DOI: https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00030-7.
11. Morgan N. A., Jayachandran S. (2022) Marketing performance assessment and accountability. *International Journal of Research in Marketing*, vol. 39, no. 2, pp. 462–481. DOI: https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2021.10.008 .
12. Rust R. T., Ambler T. (2004) Measuring Marketing Productivity: Current Knowledge and Future Directions. *Journal of Marketing*, vol. 68, no. 4, pp. 76–89. DOI: https://doi.org/10.1509/jmkg.68.4.76.42721.

13. Banasko T. M. (2015) Problemni pytannia bukhhalterskoho obliku marketynhovykh vytrat [Problematic issues of accounting for marketing costs]. *Naukovyi visnyk Mizhnarodnoho humanitarnoho universytetu – Scientific Bulletin of the International Humanitarian University*, no. 12, pp. 239-242. Available at: https://jnas.nbuv.gov.ua/article/UJRN-0000711017

14. Vysochan O. O., Vodianyi T. B. (2024) Oblik marketynhovykh vytrat pidpryiemstva [Accounting for enterprise marketing costs]. *Ukrainskyi ekonomichnyi chasopys – Ukrainian Economic Journal*, no. 5, pp. 28–34. DOI: https://doi.org/10.32782/2786-8273/2024-5-5.

15. Hurina N. V., Tomsha A. O. (2021) Formuvannia marketynhovykh vytrat na pidpryiemstvi: bukhhalterskyi ta podatkovyi oblik [Formation of marketing costs at an enterprise: accounting and tax accounting]. *Ekonomika ta suspilstvo – Economy and Society*. 24. DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-24-38 .

16. Pelekh O. B., Ostapovets Ye. F. (2026) Oblik i audyt vytrat na marketynh kreatyvnykh proiektiv [Accounting and audit of marketing costs of creative projects]. *Ekonomichnyi prostir – Economic Space*, no. 216, pp. 456–462. DOI: https://doi.org/10.30838/EP.216.456-462.

17. Popovych M. P. (2025) Systema obliku marketynhovykh vytrat: metodychni ta orhanizatsiini aspekty [Marketing cost accounting system: methodological and organizational aspects]. *Visnyk Lvivskoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu. Ekonomichni nauky – Bulletin of Lviv University of Trade and Economics. Economic Sciences*, no. 83. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2025-83-22.

Дата надходження статті: 07.10.2026
Дата прийняття статті до публікації: 12.11.2026
Дата публікації статті: 19.11.2026