

УДК 657.57

## УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ МАРКЕТИНГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА

**О.Н. БЕЛЕНОВ,**

*доктор экономических наук, профессор, проректор*

*E-mail: belenov@vsu.ru*

*Воронежский государственный университет,*

*Воронеж, Российская Федерация*

**С.В. БУЛГАКОВА,**

*доктор экономических наук, доцент,*

*профессор кафедры бухгалтерского учета*

*E-mail: svebulgakova@yandex.ru*

*Воронежский государственный университет,*

*Воронеж, Российская Федерация*

**Предмет/тема.** В статье исследуются особенности учетно-аналитического обеспечения маркетинговой деятельности экономического субъекта, основное содержание которой обуславливается реализацией маркетинговых функций. Ключевыми среди них являются исследование рынков, потребителей и конкурентов; разработка и совершенствование продуктов (товаров); их продвижение и распределение (реклама, PR, транспортировка, дистрибуция, хранение и т.п.); обеспечение деятельности служб, реализующих маркетинговые функции. Отмечается, что ввиду осуществления маркетинговой деятельности и реализации функций маркетинга возникает отдельная категория затрат – маркетинговые.

**Цели/задачи.** Цель исследования состоит в аргументации тезиса о недостаточности учетно-аналитического обеспечения маркетинговой деятельности экономического субъекта организацией учета маркетинговых затрат, а также проведением их экономического анализа посредством оценки отклонений при сравнении фактических и бюджетированных значений.

**Методология.** Методология исследования состоит в использовании приемов счетоводства в отражении маркетинговых затрат, а также формировании системы аналитических показателей, используемых экономическим субъектом при осуществлении маркетинговой деятельности, на основе сбалансированного подхода, в том числе показателей потребительского аспекта сбалансированной системы показателей и анализа безубыточности.

**Результаты.** Классифицированы маркетинговые затраты по нескольким признакам, в том числе как текущие и инвестиционные. Разработан их состав исходя из функций маркетинга. Предложены бухгалтерские записи при их учете в качестве инвестиций в нематериальные активы, коммерческих и управленческих расходов. Аналитическое обеспечение маркетинговой деятельности представлено с позиций использования показателей, рассчитываемых для реализации ключевой функции маркетинга – исследования рынков, потребителей, продуктов, конкурентов: абсолютных и относительных пока-

зателей по направлениям маркетингового анализа, а также анализа безубыточности.

**Выводы/значимость.** Сделан вывод, что сложность, неоднородность, разнонаправленность маркетинговой деятельности обуславливают необходимость дальнейших исследований в области развития и совершенствования учетно-аналитического обеспечения этого вида деятельности экономического субъекта.

**Ключевые слова:** маркетинговая деятельность, маркетинговые функции, маркетинговые затраты (затраты на маркетинг), учетное обеспечение маркетинговой деятельности, аналитическое обеспечение маркетинговой деятельности

Маркетинг – это одно из основных направлений деятельности современного экономического субъекта, в структуре цепочки ценности является одним из ключевых ее элементов наряду с логистикой закупок, производством, логистикой продаж. Реализуется посредством осуществления маркетинговой деятельности, которая представляет собой непрерывный процесс управления в области поведения экономического субъекта относительно обеспечения потребностей потребителей (клиентов). В ходе маркетинговой деятельности выполняются маркетинговые функции, определяющими среди которых являются:

- исследование рынков, потребителей и конкурентов;
- разработка и совершенствование продуктов/товаров;
- продвижение и распределение продуктов/товаров (реклама, PR, транспортировка, дистрибуция, хранение и т.п.);
- обеспечение послепродажного обслуживания;
- обеспечение деятельности служб, реализующих маркетинговые функции.

Маркетинговые функции могут выполняться как экономическим субъектом самостоятельно в ходе осуществления маркетинговой деятельности его специализированными подразделениями (службами), так и посредством маркетинговых (рекламных) агентств, которые оказывают маркетинговые услуги, т.е. осуществляют предпринимательскую деятельность по исследованию и оценке состояния рынка, определению тенденций его развития, формированию информации о ценах, ассортименте, потребителях, конкурентах.

Реализация маркетинговых функций производится посредством процесса маркетинга (исследо-

вания, разработки, развития, контроля маркетинга) с использованием инструментов маркетинга (способов обеспечения взаимоотношений с потребителями, разработки комплекса мероприятий по обеспечению влияния на потребителей, иных участников рынка). Среди инструментов маркетинга ключевыми являются свойства продуктов/товаров, их цена, способы продвижения и поставки потребителям. Для осуществления маркетинга как процесса управления и элемента цепочки ценности производится его планирование (бюджетирование), связанное с разработкой плана (бюджета) маркетинга. Все действия, сопряженные с проведением маркетинговой деятельности, реализацией функций маркетинга, осуществлением процесса маркетинга, использованием его инструментов, предполагают возникновение соответствующих затрат, что обуславливает появление новой категории – маркетинговых затрат. Проблемы учетно-аналитического обеспечения маркетинговой деятельности в практике экономических субъектов обусловлены сложностью, неоднородностью маркетинговых затрат, недостаточной разработанностью их понятийного аппарата, классификации и состава этого вида затрат, а также определением того, по каким направлениям должен осуществляться экономический анализ в оценке показателей по маркетинговой деятельности.

Маркетинговые затраты (затраты на маркетинг) – это один из относительно новых объектов бухгалтерского учета и экономического анализа среди применяемых в последние десятилетия в практике российских экономических субъектов. В мировом опыте возник вследствие развития концепции маркетинга, в том числе стратегического.

Среди многочисленных определений понятия «маркетинговые затраты» [2, 4, 6, 10, 14, 15] наибольшее распространение получило их транслирование в качестве затрат, осуществляемых для достижения целей маркетинга; затрат, связанных с реализацией функций маркетинга; затрат, которые относятся к маркетинговой деятельности. Для развития этих определений требуется установление места затрат на маркетинг в структуре расходов экономического субъекта, уточнение классификаций и определение состава маркетинговых затрат.

Классификация маркетинговых затрат используется для дифференциации их объективно существующих групп, позволяет определить процессы формирования этого вида затрат и факторы, определяющие их величину. Ввиду сложности, не-

однородности и многообразия затрат на маркетинг они группируются по нескольким признакам.

Так, согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99<sup>1</sup> расходы организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. В свою очередь расходы по обычным видам деятельности включают:

- затраты на производство и реализацию продукции (работ, услуг);
- затраты на оплату труда управленческого персонала;
- амортизационные отчисления и др.

С точки зрения сущности маркетинговые затраты являются расходами экономического субъекта и относятся, в частности, к расходам по обычным видам деятельности. Кроме того, поскольку они связаны с продажей продукции (работ, услуг), постольку затраты на маркетинг относятся к коммерческим расходам, которые связаны с отгрузкой и продажей товара. Так, к коммерческим расходам относятся затраты на упаковку, рекламную деятельность, представительские расходы и т.п.<sup>2</sup>. Следовательно, все коммерческие расходы являются маркетинговыми, однако не все маркетинговые затраты – коммерческими расходами. Кроме того, в отчете о финансовых результатах как документе бухгалтерской (финансовой) отчетности расходы по обычным видам деятельности дифференцируются как себестоимость продаж товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие расходы, управленческие расходы. Исходя из содержания маркетинговых затрат часть их может классифицироваться как коммерческие (например, маркетинговые затраты на рекламу), другая – как управленческие расходы (например, затраты на проведение маркетинговых исследований службой маркетинга экономического субъекта), третья, в частности, на исследование продукта конкурента, – входит в состав себестоимости продаж товаров (продукции, работ, услуг).

Еще одной наиболее распространенной является классификация маркетинговых затрат с их ориентацией на осуществление текущей и инвестиционной деятельности [2, 5–7, 9, 12, 16–20]. В соответствии с

<sup>1</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 18.09.2006).

<sup>2</sup> Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

ней часть маркетинговых затрат рассматривается в качестве косвенных (накладных), связанных с продажей продукции/товара (коммерческих расходов). Другая их часть носит инвестиционный характер, что обусловлено, в частности, введением нового товара на рынок, созданием торговых марок, брендов и др. На основе этого классификационного признака затраты на маркетинг подразделяются на текущие и инвестиционные. В контексте этой классификации в мировом опыте затраты на маркетинг подразделяются на маркетинговые затраты на развитие (инвестиционные маркетинговые затраты) и маркетинговые затраты на поддержание достигнутого уровня (текущие маркетинговые затраты).

Текущие затраты на маркетинг в свою очередь являются основным объектом дальнейшего классификационного деления. Учитывая, что маркетинг представляет собой один из процессов деятельности экономического субъекта, который согласно цепочке ценности относится к числу основных, то он обуславливает затраты не только коммерческого, но и общехозяйственного характера. Они связаны с исследованиями рынков, потребителей, конкурентов; планированием (бюджетированием) маркетинга; анализом затрат на осуществление маркетинговой деятельности, включая оценку эффективности маркетинговых затрат, в том числе на формирование благоприятного имиджа продукта/товара; с анализом безубыточности продукта/товара; оценкой эффективности маркетинговой деятельности, итоговым показателем которой является выручка от продаж и т.п. На этой основе текущие маркетинговые затраты дифференцируются на общехозяйственные и коммерческие.

Классификация текущих маркетинговых затрат на общехозяйственные и коммерческие объективно ставит проблему их отнесения к категории прямых (основных, переменных) или косвенных (накладных, постоянных) затрат. Однако этот признак классификационного деления определяет отношение группируемого объекта к производственному процессу либо к объемному фактору деятельности (например, объему производства/продаж продукции, работ, услуг). Признавая спорность однозначности утверждений относительно производственного либо непроизводственного характера маркетинговой деятельности (например, производство рекламы, оказание маркетинговых услуг и т.п.), необходимо признать возможным и целесообразным подразделение общехозяйственных и коммерческих текущих маркетинговых затрат на

Окончание табл. 1

прямые и косвенные, переменные и постоянные. Это позволяет дифференцировать переменную и постоянную части общехозяйственных маркетинговых затрат, переменную и постоянную части коммерческих маркетинговых затрат и т.п. Кроме того, если маркетинговые затраты имеют отношение к единственному виду продукции (работы, услуги), то независимо от их признания общехозяйственными или коммерческими, такие затраты на маркетинг будут иметь прямой характер.

Структурирование маркетинговых затрат, разработка их состава имеют определяющее значение для организации и ведения бухгалтерского учета затрат на маркетинг, сопряжено с их классификацией. Однако определяющее значение для формирования состава маркетинговых затрат принадлежит маркетинговым функциям, реализуемым экономическим субъектом. Они осуществляются исходя из специфики деятельности экономического субъекта. Состав маркетинговых затрат (табл. 1) не является исчерпывающим. Он определяется не только особенностями деятельности экономического субъекта, но и приоритетами менеджмента в осуществлении маркетинговых функций.

Дифференциация и состав маркетинговых затрат обуславливают организацию и ведение их учета в экономическом субъекте. Так, затраты на маркетинг, имеющие инвестиционный характер (например, на создание брендов, создание и поддержание сайта в сети Интернет и др.), могут отражаться на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с использованием субсчета 5 «Приобретение и со-

Таблица 1

**Состав маркетинговых затрат исходя из функций маркетинга**

Функция маркетинга	Состав маркетинговых затрат
Проведение маркетинговых исследований (исследования рынков, потребителей, продуктов, конкурентов)	Оплата труда персонала экономического субъекта за проведение маркетинговых исследований. Оплата услуг маркетинговых агентств за проведение маркетинговых исследований. Оплата услуг консультантов (консалтинговых агентств) за проведение маркетинговых исследований
Разработка и совершенствование товаров/продукции	Поиск, генерация и отбор идей. НИОКР. Приобретение и внедрение новых технологий производства. Пробный маркетинг

Функция маркетинга	Состав маркетинговых затрат
Продвижение товаров/продукции (реклама, PR)	Размещение рекламы в СМИ; приобретение мест на рекламных выставках, ярмарках. Наружная реклама: производство рекламных щитов; вывески, растяжки; реклама на (в) общественном транспорте; производство POSM-материалов (листовки, плакаты, буклеты). Почтовые затраты при прямой рассылке. Выставочная деятельность. Производство сувенирной продукции. Создание и поддержка сайта в сети Интернет. PR-деятельность: печать и рассылка поздравительных открыток клиентам и партнерам; организация мероприятий по привлечению внимания клиентов к деятельности экономического субъекта, включая спонсирование спортивных, культурных мероприятий, финансирование мероприятий, проводимых органами муниципальной власти; благотворительные акции; оплата публикаций в прессе, улучшающих имидж экономического субъекта; создание фирменного стиля (использование логотипа при производстве канцелярских принадлежностей, в дизайне помещений и др.; униформа персонала)
Распределение товаров/продукции (транспортировка, дистрибуция, хранение и т.п.)	Дистрибуция продукции. Транспортировка продукции при дистрибуции. Складирование (хранение) продукции. Содержание торгового персонала. Комиссионные и посреднические вознаграждения сбытовым и посредническим организациям
Обеспечение послепродажного обслуживания продукции	Гарантийное и сервисное обслуживание
Обеспечение деятельности подразделений маркетинговых функций	Содержание подразделения по маркетингу: оплата труда персонала по маркетингу; амортизация помещений и оборудования подразделений по маркетингу; отопление, освещение, водоснабжение, клининг помещений по маркетингу

здание нематериальных активов». Корреспонденция счетов с их использованием при учете создания товарных знаков, а также создания, поддержки и обновления сайта в сети Интернет представлена в табл. 2.

Таблица 2

Окончание табл. 2

**Учетные записи по отражению  
инвестиционных маркетинговых затрат  
при создании товарного знака,  
сайта в сети Интернет**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
<i>Создание товарного знака</i>		
Отражение маркетинговых затрат на создание товарного знака	08.5	76
Отражение НДС, предъявленного разработчикам товарного знака	19	76
Отражение вознаграждения посредникам, связанным с созданием и регистрацией товарного знака	08.5	76
Отражение оплаты труда персоналу, связанному с процессом создания и регистрации товарного знака	08.5	0
Отражение страховых взносов от оплаты труда персонала, связанного с созданием и регистрацией товарного знака	08.5	69
Отражение платы за экспертизу и регистрацию товарного знака	08.5	76
Отражение перечисления сумм за создание и регистрацию товарного знака	76	51
Отражение товарного знака в качестве объекта нематериальных активов	04	08-5
Принятие суммы НДС к вычету	68	19
Списание суммы НДС	91	68
<i>Создание сайта</i>		
Отражение маркетинговых затрат на создание сайта, регистрацию доменного имени веб-сайта	08.5	76
Отражение НДС, предъявленного разработчикам сайта	19	76
Отражение маркетинговых затрат при приобретении сайта	08.5	76
Отражение НДС, предъявленного при приобретении сайта	19	76
Отражение оплаты труда персоналу, связанному с созданием сайта	08.5	70
Отражение страховых взносов от оплаты труда персонала, связанного с созданием сайта	08.5	69
Отражение затрат на продвижение сайта, его размещение на сервере провайдера, по информационному сопровождению сайта	44	76
Отражение НДС за продвижение, размещение, информационное сопровождение сайта	19	76
Отражение перечисления сумм в погашение задолженности	76	51
Отражение сайта в качестве объекта нематериальных активов	04	08-5

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принятие сумм НДС к вычету	68	19
Списание сумм НДС	91	68
Списание маркетинговых затрат коммерческого характера	91	44

Текущие маркетинговые затраты, отождествляемые с коммерческими расходами, отражаются с использованием счета 44 «Расходы на продажу». К ним относятся следующие затраты на маркетинг: на транспортировку при дистрибуции продукции; комиссионные вознаграждения сбытовым и посредническим организациям; на рекламу; оплату услуг маркетинговым (консалтинговым) агентствам и т.п. Их учетные записи представлены в табл. 3.

Таблица 3

**Учетные записи по отражению текущих  
маркетинговых затрат коммерческого  
характера**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение маркетинговых затрат по транспортировке продукции при дистрибуции	44	76
Отражение комиссионного вознаграждения сбытовым и посредническим организациям	44	76
Отражение маркетинговых затрат на рекламу	44	76
Оплата маркетинговых затрат за услуги, осуществленные маркетинговыми (консалтинговыми) агентствами	44	76
Отражение НДС по представленным хозяйственным операциям	19	76
Оплата маркетинговых услуг по транспортировке продукции при дистрибуции, комиссионных вознаграждений, за рекламу, маркетинговым (консалтинговым) агентствам за оказанные маркетинговые услуги	76	51
Принятие сумм НДС к вычету	68	19
Списание сумм НДС	91	68
Списания маркетинговых затрат коммерческого характера (по транспортировке продукции при дистрибуции, на рекламу, комиссионных вознаграждений сбытовым и посредническим организациям, за услуги маркетинговых (консалтинговых) агентств)	91	44

Текущие маркетинговые затраты, отождествляемые с управленческими расходами, отражаются с использованием счета 26 «Общехозяйственные расходы». К ним относятся следующие затраты на маркетинг: содержание персонала, занятого маркетингом (службы маркетинга в целом); командировочные расходы персонала по маркетингу; амортизация помещений и оборудования, используемых службой маркетинга экономического субъекта; на подготовку и переподготовку персонала по маркетингу, а также за услуги маркетинговых (рекламных, консалтинговых) агентств и т.п. (табл. 4).

Структура маркетинговых затрат управленческого характера может быть существенно расширена, вследствие чего целесообразна их дифференциация на субсчетах синтетического счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Неоднородность структуры затрат на маркетинг вследствие сложности комплекса реализуемых экономическим субъектом маркетинговых функций подтверждает невозможность отражения этого вида затрат на едином синтетическом счете. Поэтому учетное обеспечение маркетинговой деятельности экономического субъекта не ограничивается лишь системой счетоводства затрат на маркетинг. Его определяют также формы управленческой отчетности по маркетинговой деятельности.

Так, с точки зрения маркетинговых затрат

Таблица 4

**Учетные записи по отражению  
текущих маркетинговых затрат  
управленческого характера**

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражение оплаты труда персонала по маркетингу за маркетинговые исследования (рынков, потребителей, конкурентов)	26	70
Отражение страховых взносов от оплаты труда персонала по маркетингу, связанного с созданием сайта	26	69
Отражение командировочных расходов персонала по маркетингу	26	71
Отражение амортизации помещений и оборудования, используемых службой маркетинга	26	02
Отражение затрат на подготовку и переподготовку персонала по маркетингу	26	76
Списание маркетинговых затрат управленческого характера	91	26

управленческая отчетность должна включать следующие отчеты:

- о структуре маркетинговых затрат для выполнения отдельных маркетинговых функций и оценки эффективности всего комплекса маркетинга;
- о структуре и величине маркетинговых затрат на отдельные виды продуктов/товаров;
- о величине маркетинговых затрат на отдельные группы потребителей (маркетинговые каналы распределения, потребительские сегменты) для определения прибыльности и рентабельности потребителей.

Такая управленческая отчетность включает отчеты о маркетинговых затратах на проведение маркетинговых исследований (исследований рынков, потребителей, продуктов, конкурентов). Среди них следующие отчеты:

- о маркетинговых затратах на совершенствование продуктов/товаров;
- о затратах на рекламу, в том числе: на размещение рекламы в СМИ; на наружную рекламу и т.д.;
- о затратах на PR-деятельность;
- о маркетинговых затратах на дистрибуцию продуктов/товаров;
- о маркетинговых затратах на транспортировку продуктов/товаров;
- о маркетинговых затратах на складирование продуктов/товаров;
- о маркетинговых затратах на хранение продуктов/товаров;
- о затратах на оказание маркетинговых услуг маркетинговыми (рекламными) агентствами.

Представленная в этих формах управленческой отчетности информация является информационной базой проведения экономического анализа маркетинговых затрат с точки зрения оценки их удельного веса в структуре общих затрат экономического субъекта, анализа доли каждого вида маркетинговых затрат в структуре общих затрат на маркетинг. Такого рода экономический анализ проводится с использованием традиционных методов: анализа отклонений, факторного анализа, функционально-стоимостного анализа. Он подробно представлен в работах отечественных и зарубежных специалистов [1, 3, 8, 11, 13, 14, 21]. Так, посредством анализа отклонений рассчитываются отклонения фактических значений маркетинговых затрат от их бюджетных величин; выявляются факторы влияния на эти

отклонения (перерасход, непроизводительные расходы и потери); устанавливается степень влияния производственных и маркетинговых затрат в отдельности на прибыльность продуктов производства. Также разрабатывается комплекс корректирующих мероприятий по уточнению прогнозов деятельности относительно продуктов/товаров, оценки размеров рынка и рыночной доли, правильности установления цены, величины производственных и маркетинговых затрат.

Вместе с тем для оценки финансового результата по отдельным продуктам/товарам, рынкам, потребителям вклада этих сегментов в общий финансовый результат экономического субъекта представленного аналитического обеспечения, ориентированного только на маркетинговые затраты, недостаточно. С позиций осуществления ключевой функции маркетинга – исследования рынков, продуктов, потребителей на основе оценки их прибыльности, рентабельности – наибольший

интерес представляет широко используемый в мировой практике отчет о финансовых результатах по потребительским и продуктовым группам (отчет о прибыльности потребителя и продукта), пример которого представлен в табл. 5.

Аналитическое обеспечение маркетинговой деятельности экономического субъекта в современных условиях, по мнению авторов, должно формироваться на основе какой-либо многофункциональной системы оценки показателей экономического субъекта, одной из которых является сбалансированная система показателей (ССП). В ней маркетинговый (потребительский) аспект (составляющая) предусматривает оценку по ключевым показателям рынков, потребителей, конкурентов, продуктов/товаров, определяющих источник доходов, задача повышения которых является ключевой при осуществлении экономическим субъектом маркетинговой деятельности (табл. 6).

Формулы расчета показателей безубыточности (табл. 7) позволяют методически обеспечить мар-

Таблица 5

## Отчет о прибыли по потребительским и продуктовым группам (фрагмент), ден. ед.

Показатель	Потребитель						Общая прибыль по продукту
	I	II	III	IV	V	VI	
Продукт 1		30					
Продукт 2		6					
Продукт 3		15					
<b>Продукт 4</b>	<b>4</b>	<b>14</b>	<b>19</b>	<b>8</b>	<b>12</b>	<b>5</b>	<b>62</b>
Продукт 5		7					
Продукт 6		12					
Продукт 7		9					
Продукт 8		11					
Общая прибыль по потребителям		105					

Таблица 6

## Показатели маркетинговой (потребительской) составляющей сбалансированной системы показателей

Категория показателей	Финансовые (количественные) показатели	Нефинансовые (качественные) показатели
Показатели оценки рынков сбыта	<i>Абсолютные показатели:</i> затраты для доступа на рынок, ухода с него), рыночные доли (доли сегментов рынка), доля потребителя, объемы продаж; доли прибыли по сегментам рынка. <i>Относительные показатели:</i> рентабельность продаж, в том числе по видам продуктов, потребителям, сегментам	Виды рынков, масштабы, географическое расположение, близость к потребителям; конъюнктура, качество и расширение клиентской базы
Показатели оценки потребителей	<i>Абсолютные показатели:</i> численность потребителей (в том числе постоянных, переставших обращаться, потенциальных, новых); общий объем продаж потребителям (в том числе постоянным, новым); прибыльность потребителей; срок прибыльности потребителя. <i>Относительные показатели:</i> рентабельность потребителей (потребительских сегментов)	Удовлетворенность потребителей качеством и скоростью обслуживания; цене; своевременность доставки и доставка в короткие сроки, ассортимент, постоянный поток новых видов продуктов, потребительская ценность продуктов; способность предвосхищать новые потребности клиентов

Окончание табл. 6

Категория показателей	Финансовые (количественные) показатели	Нефинансовые (качественные) показатели
Показатели оценки конкурентов	<i>Абсолютные показатели:</i> доли рынка конкурентов; цены продаж конкурентов. <i>Относительные показатели:</i> общая рентабельность конкурентов; рентабельность продаж конкурентов	Сильные и слабые стороны конкурентов
Показатели оценки продуктов/товаров	<i>Абсолютные показатели</i> безубыточного объема производства/продаж, критической выручки от продаж, критической цены продаж, критического уровня удельных переменных и общих постоянных затрат; тех же показателей с учетом прогнозируемой прибыли; маржинального дохода (маржинальной прибыли), маржинального запаса прочности. <i>Относительные показатели:</i> норма маржинального запаса прочности, норма общего маржинального дохода, коэффициент общего и удельного маржинального дохода, операционный рычаг, эффект (сила) операционного рычага	—

Таблица 7

## Показатели анализа безубыточности

Показатель	Формула расчета
Объем производства/продаж в точке безубыточности $q^{т.б}$ , ед.	$q^{т.б} = Z_{пост} / (Ц - Z_{пер});$ $q^{т.б} = Z_{пост} / md$
Объем производства/продаж с учетом прогнозируемой прибыли $q$ , ед.	$q = (Z_{пост} + P) / (Ц - Z_{пер});$ $q = (Z_{пост} + P) / md$
Выручка от продаж в точке безубыточности (критическая выручка от продаж) $N^{т.б}$ , руб.	$N^{т.б} = Z_{пост} / [1 - (Z_{пер} / Ц)];$ $N^{т.б} = Z_{пост} / [(Ц - Z_{пер}) / Ц];$ $N^{т.б} = Z_{пост} / (md / Ц)$
Цена продаж единицы продукции в точке безубыточности (критическая цена продаж) $Ц^{т.б}$ , руб.	$Ц^{т.б} = (Z_{пост} / q) + Z_{пер}$
Критический уровень переменных затрат на единицу продукции $Z_{пер}^{т.б}$ , руб.	$Z_{пер}^{т.б} = Ц - (Z_{пост} / q)$
Критический уровень общих постоянных затрат $Z_{пост}^{т.б}$ , руб.	$Z_{пост}^{т.б} = q (Ц - Z_{пер});$ $Z_{пост}^{т.б} = q \times md$
Прибыль от продаж продукции (прогнозируемая) $P_{п}$ , руб.	$P_{п} = q (Ц - Z_{пер}) - Z_{пост};$ $P_{п} = q \times md - Z_{пост}$
Выручка от продаж с учетом прогнозируемой прибыли $N^P$ , руб.	$N^P = (Z_{пост} + P) / (md / Ц)$
Цена продаж единицы продукции с учетом прогнозируемой прибыли $Ц^P$ , руб.	$Ц^P = (Z_{пост} + P) / q + Z_{пер}$
Переменные затраты на единицу продукции с учетом прогнозируемой прибыли $Z_{пер}^P$ , руб.	$Z_{пер}^P = Ц - (Z_{пост} + P) / q$
Общие постоянные затраты с учетом прогнозируемой прибыли $Z_{пост}^P$ , руб.	$Z_{пост}^P = q (Ц - Z_{пер}) - P;$ $Z_{пост}^P = q \times md - P$
Маржинальный запас прочности $МЗП_{ед}$ , ед.	$МЗП_{ед} = N_{ед}^{факт} - N_{ед}^{т.б}$
Маржинальный запас прочности $МЗП_{руб}$ , руб.	$МЗП_{руб} = N_{руб}^{факт} - N_{руб}^{т.б}$
Норма маржинального запаса прочности $МЗП_{проц}$ , %	$МЗП_{проц} = [(N_{ед}^{факт} - N_{ед}^{т.б}) / N_{ед}^{факт}] 100%;$ $МЗП_{проц} = (МЗП_{руб} / N_{руб}^{факт}) 100%$
Маржинальный доход на единицу продукции $md$ , руб.	$md = Ц - Z_{пер}$
Общий маржинальный доход $MD$ , руб.	$MD = N - Z_{пер}^{общ};$ $MD = Z_{пост} + P$
Прибыль от продаж продукции $P_{п}$ , руб.	$P_{п} = MD - Z_{пост};$ $P_{п} = q \times md - Z_{пост}$

Окончание табл. 7

Показатель	Формула расчета
Общие постоянные затраты $Z_{\text{пост}}$ , руб.	$Z_{\text{пост}} = MD - P$
Норма общего маржинального дохода $MD_{\text{проц}}$ , %	$MD_{\text{проц}} = MD / N \cdot 100\%$
Норма удельного маржинального дохода $md_{\text{проц}}$ , %	$md_{\text{проц}} = md / Ц \cdot 100\%$
Коэффициент общего маржинального дохода $K_{MD}$	$K_{MD} = MD / N = (N - Z_{\text{пер}}^{\text{общ}}) / N = 1 - Z_{\text{пер}}^{\text{общ}} / N$
Коэффициент маржинального дохода в удельных значениях $K_{md}$	$K_{md} = md / Ц = (Ц - Z_{\text{пер}}) / Ц = 1 - Z_{\text{пер}} / Ц$
Объем производства/продаж в точке безубыточности (критический объем в стоимостном выражении) $q_{\text{руб}}^{\text{т.б}}$ , руб.	$q_{\text{руб}}^{\text{т.б}} = Z_{\text{пост}} / MD_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $q_{\text{руб}}^{\text{т.б}} = Z_{\text{пост}} / K_{MD}$ ; $q_{\text{руб}}^{\text{т.б}} = Z_{\text{пост}} / md_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $q_{\text{руб}}^{\text{т.б}} = Z_{\text{пост}} / K_{md}$
Изменения в прибыли $\Delta P$ , руб.	$\Delta P = \Delta q \cdot MD_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $\Delta P = \Delta q \cdot K_{MD}$ ; $\Delta P = \Delta q \times md_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $\Delta P = \Delta q \cdot K_{md}$
Изменения в объеме производства/продаж $\Delta q$ , руб.	$\Delta q = \Delta P / md_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $\Delta q = \Delta P / K_{md}$
Изменения в объеме производства/продаж (количественно) $\Delta q_{\text{ед}}$ , ед.	$\Delta q_{\text{ед}} = \Delta P / md$
Выручка от продаж $N$ , руб.	$N = (Z_{\text{пост}} + P) / md_{\text{проц}} \cdot 100\%$ ; $N = MD / MD_{\text{проц}} \cdot 100\%$
Цена продаж единицы продукции $Ц$ , руб.	$Ц = md / md_{\text{проц}} \cdot 100\%$
Выручка от продаж в точке безубыточности (критическая выручка) $N^{\text{т.б}}$ , руб.	$N^{\text{т.б}} = Z_{\text{пост}} / md_{\text{проц}}$
Прибыль (прогнозируемая) от продаж продукции $P_{\text{п}}$ , руб.	$P_{\text{п}} = N \times MD_{\text{проц}} - Z_{\text{пост}}$
Общий маржинальный доход (прогнозируемый) $MD$ , руб.	$MD = (N \times MD_{\text{проц}}) / 100\%$
Операционный рычаг $OP$ , %	$OP = MD / P \cdot 100\%$ ; $OP = [(Ц - Z_{\text{пер}}) q] / [(Ц - Z_{\text{пер}}) q - Z_{\text{пост}}]$
Эффект (сила) операционного рычага $\mathcal{E}_{\text{о.р}}$	$\mathcal{E}_{\text{о.р}} = (Z_{\text{пост}} + P) / P = 1 + Z_{\text{пост}} / P$ ; $\mathcal{E}_{\text{о.р}} = \Delta P / \Delta N$

кетинговый анализ (анализ исследования рынков, продуктов/товаров, в том числе конкурентов).

Показатели безубыточности применимы в оценках любого экономического субъекта, в том числе конкурентов. Обеспечивают проведение маркетингового анализа, сложность которого обуславливается неоднородностью, разнонаправленностью маркетинговой деятельности, что определяет необходимость дальнейших исследований в области развития и совершенствования учетно-аналитического обеспечения маркетинговой деятельности экономического субъекта.

#### Список литературы

1. Абрамова А.С. Учет расходов на формирование общественного мнения // Бухгалтерский учет. 2010. № 6. С. 23–27.
2. Багиев Г.Л., Тарасевич В.М., Анн Х. Маркетинг: учебник. СПб: Питер, 2008. 736 с.

3. Воронова Е.Ю. Функциональный метод учета затрат // Аудиторские ведомости. 2008. № 2. С. 67–76.

4. Голубков Е.В. Основы маркетинга: учебник. М.: Финпресс, 2003. 687 с.

5. Дибб С., Симкин Л., Брэдли Дж. Практическое руководство по маркетинговому планированию. СПб: Питер, 2001. 256 с.

6. Дойль П. Маркетинг, ориентированный на стоимость. СПб: Питер, 2001. 480 с.

7. Ефимова О.В., Глуценко В.В. Анализ и оценка эффективности разработки брендов // Бухгалтерский учет. 2010. № 9. С. 113–116.

8. Ильшева Н.Н., Варлачева Т.Б., Селевич Т.С. Методологические особенности стратегического конкурентного и стратегического маркетингового анализа // Экономический анализ: теория и практика. 2010. № 39. С. 45–52.

9. Исаева Е.В. Организация управленческого учета маркетинговой деятельности на предприятии //

Проблемы современной экономики. 2006. № 1–2. С. 15–22.

10. Котлер Ф., Келлер К.Л. Маркетинг менеджмент. СПб: Питер, 2008. 816 с.

11. Кофорова Н.М., Нестерова Т.А. Возможности использования метода факторного анализа отклонений в контроллинге // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 33. С. 47–52.

12. Кукушкина А.С. Учет расходов на веб-сайт // Бухгалтерский учет. 2008. № 7. С. 25–27.

13. Липатова В.А. Расходы на продвижение компании на рынке // Бухгалтерский учет. 2010. № 2. С. 39–45.

14. Моисеева Н.К., Коньшьева М.В. Управление маркетингом: теория, практика, информационные технологии. М.: Финансы и статистика, 2002. 304 с.

15. Панкова С.В., Кубаткина Г.А. Управленческий учет затрат на маркетинг в гостиничном биз-

несе // Экономический анализ: теория и практика. 2011. № 1. С. 11–15.

16. Портер М. Конкурентное преимущество. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 715 с.

17. Портер М. Конкурентная стратегия: методика анализа отраслей и конкурентов. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 454 с.

18. Портер М. Конкуренция. М.: Вильямс, 2010. 592 с.

19. Портер М. Международная конкуренция и конкурентные преимущества стран. М.: Международные отношения, 1995. 895 с.

20. Свиридова Л.А. Учет расходов в рекламных компаниях // Бухгалтерский учет. 2008. № 21. С. 24–30.

21. Шим Дж.К., Сигел Дж.Г. Основы бюджетирования и больше. Справочник по составлению бюджетов. М.: Вершина, 2007. 368 с.

**Economic Analysis: Theory and Practice**

ISSN 2311-8725 (Online)

ISSN 2073-039X (Print)

*Management Accounts*

#### ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT TO THE MARKETING ACTIVITIES OF AN ECONOMIC ENTITY

Oleg N. BELENOV,  
Svetlana V. BULGAKOVA

##### Abstract

**Importance** The article studies the features of the accounting and analytical support to the marketing activities of an economic subject, the substance of which is subject to the implementation of the marketing functions. The key ones among them are the study of markets, customers and competitors; development and improvement of products (goods); the promotion and distribution (advertising, PR, transportation, distribution, storage, etc.); provision of the services that implement the marketing functions. The paper notes that, in view of the implementation of the marketing and sales functions of marketing there is a separate cost category, i.e. the marketing costs.

**Objectives** The study aims to give arguments for the thesis concerning the inadequacy of the accounting and analytical support to the marketing activities of economic entity by the accounting of marketing expenses, as well as their economic analysis by evaluating variance when comparing the actual and subsidized values.

**Methods** The authors use accounting techniques to reflect the marketing costs, as well as the formation of

analytical indicators an economic entity applies in the implementation of marketing activities, based on a balanced approach, including indicators of the consumer aspect of the balanced scorecard and break-even analysis.

**Results** The authors classify marketing costs on several grounds, including both the current and investment ones. The costs' composition is developed based on the functions of marketing. The authors propose accounting entries when registering the costs as an investment in intangible assets, commercial and management costs. Analytical support for marketing activities is presented from the perspective of using the indicators calculated for the key functions of marketing, i.e. research of markets, consumers, products, competitors: absolute and relative indicators in the areas of market analysis, and the break-even analysis as well.

**Conclusions and Relevance** The paper concludes that the complexity, heterogeneity, multi-orientation of marketing activities call for further research into the development and improvement of the accounting and analytical support for this type of activity of economic entities.

**Keywords:** marketing, activities, functions, marketing costs, accounting, analytical support

### References

1. Abramova A.S. Uchet raskhodov na formirovanie obshchestvennogo mneniya [Recognition of expenses on the formation of public opinion]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 6, pp. 23–27.
2. Bagiev G.L., Tarasevich V.M., Ann Kh. *Marketing* [Marketing]. St. Petersburg, Piter Publ., 2008, 736 p.
3. Voronova E.Yu. Funktsional'nyi metod ucheta zatrat [A functional method of cost accounting]. *Auditorskie vedomosti = Audit Bulletin*, 2008, no. 2, pp. 67–76.
4. Golubkov E.V. *Osnovy marketinga* [Principles of marketing]. Moscow, Finpress Publ., 2003, 687 p.
5. Dibb S., Simkin L., Bradley J. *Prakticheskoe rukovodstvo po marketingovomu planirovaniyu* [The Marketing Planning Workbook: Effective Marketing for Marketing Managers (Marketing Workbooks)]. St. Petersburg, Piter Publ., 2001, 256 p.
6. Doyle P. *Marketing, orientirovanniy na stoimost'* [Value-based Marketing: Marketing Strategies for Corporate Growth and Shareholder Value]. St. Petersburg, Piter Publ., 2001, 480 p.
7. Efimova O.V., Glushchenko V.V. Analiz i otsenka effektivnosti razrabotki brendov [Analysis and evaluation of the effectiveness of development of brands]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 9, pp. 113–116.
8. Ilysheva N.N., Varlacheva T.B., Selevich T.S. Metodologicheskie osobennosti strategicheskogo konkurentnogo i strategicheskogo marketingovogo analiza [Methodological features of the strategic competitive and strategic marketing analysis]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2010, no. 39, pp. 45–52.
9. Isaeva E.V. Organizatsiya upravlencheskogo ucheta marketingovoi deyatel'nosti na predpriyatii [Organization of management accounting marketing activity at the enterprise]. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economy*, 2006, no. 1-2, pp. 15–22.
10. Kotler Ph., Keller K.L. *Marketing menedzhment* [Marketing Management]. St. Petersburg, Piter Publ., 2008, 816 p.
11. Koforova N.M., Nesterova T.A. Vozmozhnosti ispol'zovaniya metoda faktornogo analiza otklonenii v kontrollinge [Using the method of factor analysis of deviations in controlling]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2011, no. 33, pp. 47–52.
12. Kukushkina A.S. Uchet raskhodov na veb-sait [Cost of Website]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 7, pp. 25–27.
13. Lipatova V.A. Raskhody na prodvizhenie kompanii na rynke [Expenditures on promotion of the company on the market]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2010, no. 2, pp. 39–45.
14. Moiseeva N.K., Konysheva M.V. *Upravlenie marketingom: teoriya, praktika, informatsionnye tekhnologii* [Marketing management: theory, practice, information technology]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2002, 304 p.
15. Pankova S.V., Kubatkina G.A. Upravlencheskii uchet zatrat na marketing v gostinichnom biznese [Marketing cost accounting management in hotel industry]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2011, no. 1, pp. 11–15.
16. Porter M.E. *Konkurentnoe preimushchestvo* [Competitive Advantage]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2005, 715 p.
17. Porter M.E. *Konkurentnaya strategiya: metoda analiza otraslei i konkurentov* [Competitive Strategy]. Moscow, Al'pina Biznes Buks Publ., 2005, 454 p.
18. Porter M.E. *Konkurentsia* [On Competition]. Moscow, Vil'yams Publ., 2010, 592 p.
19. Porter M.E. *Mezhdunarodnaya konkurentsia i konkurentnye preimushchestva stran* [The Competitive Advantage of Nations]. Moscow, Mezhdunarodnye otnosheniya Publ., 1995, 895 p.
20. Sviridova L.A. Uchet raskhodov v reklamnykh kompaniyakh [Cost accounting in advertising companies]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2008, no. 21, pp. 24–30.
21. Shim J.K., Siegel J.G. *Osnovy byudzhetirovaniya i bol'she. Spravochnik po sostavleniyu byudzheta* [Budgeting Basics and Beyond]. Moscow, Vershina Publ., 2007, 368 p.

---

### Oleg N. BELENOV

Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation  
belenov@vsu.ru

### Svetlana V. BULGAKOVA

Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation  
svebulgakova@yandex.ru