

УДК 657.47:658.8(476)

М. С. ПономареваУчреждение образования «Белорусский государственный экономический университет»,
пр-т Партизанский, 26, 220070 Минск, Республика Беларусь, + 375 (33) 618 42 82, masha280296@gmail.com**УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ) И ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ
ТОВАРОВ ПРИ ПРЕДОСТАВЛЕНИИ МАРКЕТИНГОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ
СТИМУЛИРОВАНИЯ ПРОДАЖ**

В статье дано определение понятия «затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», определен примерный состав затрат на осуществление маркетинговых мероприятий и уточнена их классификация. Рассмотрен порядок управленческого учета затрат (расходов) и доходов от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж, позволяющий сформировать информационную базу для анализа стимулирующих мероприятий и принятия эффективных управленческих решений в отношении предоставления покупателям маркетинговых инструментов стимулирования продаж.

Ключевые слова: управленческий учет; затраты; расходы; доходы; маркетинговые инструменты стимулирования продаж.

Рис. 1. Табл. 1. Библиогр.: 11 назв.

M. S. PonomarevaBelorussian State Economic University, 26 Partizanski Ave., 220070 Minsk,
the Republic of Belarus, + 375 (33) 618 42 82, masha280296@gmail.com**MANAGEMENT ACCOUNTING OF COSTS (EXPENSES) AND INCOME
FROM THE SALE OF GOODS WHEN PROVIDING MARKETING TOOLS
TO STIMULATE SALES**

The article gives a definition of the term “costs of marketing tools to stimulate sales”, defines the approximate composition of the costs of marketing activities and clarifies their classification. The article considers the procedure for management accounting of costs (expenses) and income from the sale of goods when providing marketing tools to stimulate sales. This procedure makes it possible to form an information base for analyzing incentive measures and making effective management decisions in relation to providing buyers with marketing tools to stimulate sales.

Key words: management accounting; costs; expenses; revenues; marketing tools to stimulate sales.

Fig. 1. Table 1. Ref.: 11 titles.

Введение. Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли и ее рост. Стимулирующие мероприятия (скидки, бонусы, премии, программы лояльности) используются компаниями для достижения данной цели. На сегодня не теряют своей актуальности вопросы о том, сколько организация несет затрат на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж, какова величина дополнительно полученных доходов от стимулирования покупателей. Национальная методика бухгалтерского (финансового) учета маркетинговых инструментов стимулирования продаж не позволяет решить данные вопросы из-за неотражения интересующих данных (например, в отношении скидок, премий), их разрозненного представления (на различных счетах бухгалтерского учета), в связи с чем считаем целесообразным разработку методики управленческого учета затрат (расходов) и доходов от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж.

Материалы и методы исследования. Многоаспектность исследуемой проблемы потребовала изучения трудов отечественных и зарубежных ученых по маркетингу и бухгалтерскому учету. Общие вопросы маркетинговых инструментов стимулирования продаж исследо-

вались И. Л. Акуличем [1], Д. М. Дайитбековым, И. М. Синяевой [2]. При изучении подходов к определению понятия «затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», их составу, классификации была исследована работа таких ученых, как О. Н. Беленов, С. В. Булгакова [3]. Вопросам организации и развития управленческого учета посвящены труды отечественных и зарубежных ученых В. Б. Гурко [4], Е. В. Исаевой [5], Д. С. Ванюковой, Е. В. Конвисаровой [6], И. А. Зуевой, В. В. Гребеника, А. С. Жидкова, Е. В. Ивановой [7]. Труды данных деятелей науки легли в основу проведенного в настоящей статье исследования. Автор статьи при ее написании использовал общенаучный метод познания, анализ, синтез, сравнение, системный подход.

Результаты исследования и их обсуждение. В национальном законодательстве нет однозначного подхода к понятию «затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», их составу, не учитывается многообразие данных затрат, даются лишь общие подходы к их отражению в системе бухгалтерского учета, что часто приводит к искажению информации о них. Следует отметить, что нет определения и более общего понятия «затраты на маркетинг». Так, под ними понимают, например, затраты, осуществляемые для достижения целей маркетинга, затраты, связанные с реализацией функций маркетинга, затраты, относящиеся к маркетинговой деятельности [3, с. 25]. В связи с этим сформулировано определение понятия «затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», под которыми следует понимать совокупность затрат, относящихся к маркетинговым инструментам стимулирования продаж.

Исходя из практической деятельности организаций, примерный состав затрат на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж (с объединением в группы) можно представить следующим образом: затраты на создание (приобретение), содержание специального оборудования, программного обеспечения, приложений (формирование стоимости объектов основных средств, нематериальных активов с постепенным ее переносом на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг путем начисления амортизации); затраты на внедрение и текущее предоставление маркетингового инструмента стимулирования продаж (например, изготовление ценников, купонов); затраты на персонал (оплата труда руководителя и специалистов отдела маркетинга, продаж); затраты на рекламирование маркетингового инструмента стимулирования продаж (изготовление плакатов, брошюр); затраты на предоставление поощрения (скидки, бонуса, премии); затраты, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования маркетинговых программ (проценты, причитающиеся к оплате, курсовые разницы и др.). Определение состава затрат на осуществление стимулирующих мероприятий, по нашему мнению, позволит усовершенствовать процесс калькулирования стоимости маркетинговых программ.

Как правило, в сфере бухгалтерского учета затраты группируются с позиции финансового и управленческого учета. С точки зрения экономической сущности затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж можно отнести к расходам экономического субъекта, в частности, к расходам по текущей деятельности [8]. Затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж могут состоять из нескольких экономических элементов. Кроме того, национальное законодательство требует разделения затрат на текущие и капитальные (инвестиционные) [9, с. 18].

Классификация затрат с позиции управленческого учета зависит от того, какую управленческую задачу необходимо решить. Так, например, Т. В. Касаева и О. Г. Цынкович выделяют следующие направления и признаки классификации затрат в зависимости от функций управления: прогнозирование (затраты краткосрочного и долгосрочного периодов), планирование (затраты планируемые и не планируемые), организация (затраты по местам возникновения), учет (затраты по элементам, статьям калькуляции, постоянные и переменные, прямые и косвенные, текущие и единовременные) [10, с. 24].

В рамках исследования остановимся на решении следующих задач: расчет стоимости маркетинговых мероприятий, распределение затрат между реализуемыми товарами (для формирования величины торговой надбавки и осуществления аналитической деятельности). Так, для достоверного расчета стоимости маркетинговых инструментов стимулирования продаж целесообразно осуществить классификацию затрат по видам маркетинговых программ с дальнейшим их соотношением с реализуемыми товарами, на которые распространяется действие маркетинговых мероприятий. Кроме того, затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж могут быть прямыми, т. е. непосредственно относиться к маркетинговому мероприятию и (или) реализуемым товарам (например, затраты на внедрение, текущее предоставление стимулирующих программ), и косвенными, т. е. относиться к нескольким маркетинговым инструментам стимулирования продаж и (или) различным товарам (например, затраты на персонал). Наличие косвенных затрат на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж определяет необходимость их рационального распределения. В связи с этим необходимо подробнее остановиться на методе управленческого учета затрат.

В настоящее время организации все более используют усовершенствованные методы распределения и учета затрат. Одним из таких методов является ABC-метод. Метод ABC (activity-based costing) предполагает, что распределение косвенных затрат должно быть осмысленным и обоснованным. Значимая оценка полных затрат должна включать распределение накладных расходов в пропорции к видам деятельности (в рамках исследования — виды маркетинговых инструментов стимулирования продаж), которые их генерируют с использованием индивидуальных баз распределения [4, с. 106—107; 6, с. 79]. На основе изучения характеристики, основных этапов ABC-метода предлагаем следующий алгоритм, который можно применять для аккумуляции и последующего распределения затрат, связанных с предоставлением маркетинговых программ: определение объектов учета затрат и объектов калькулирования, определение драйверов затрат, расчет ставок драйверов затрат на единицу действия (операции), распределение затрат на конечные объекты калькулирования. Остановимся кратко на каждом этапе.

Первый этап — определение объектов учета затрат и объектов калькулирования. Поскольку критерии группировки затрат в финансовом учете регулируются требованиями нормативных правовых актов и организации не могут самостоятельно изменять эти требования, то для получения комплексной информации о затратах, относящихся к отдельным маркетинговым программам, предлагаем использовать классификацию затрат на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж по видам стимулирующих мероприятий. В качестве объектов калькулирования будем использовать отдельные товары и (или) товары, приобретаемые категориями покупателей в зависимости от направленности маркетингового инструмента стимулирования продаж (существует или отсутствует направленность маркетингового мероприятия на определенных покупателей). Второй этап — определение драйверов затрат. Драйвер затрат — параметр, пропорционально которому затраты переносятся на объекты калькулирования (изначально на виды маркетинговых инструментов стимулирования продаж). Рекомендуем для более точного определения драйвера затрат осуществлять выделение хозяйственных операций (действий) с дальнейшим определением статей затрат. Третий этап — расчет ставок драйверов затрат на единицу действия (операции, статьи). Расчет ставок драйверов затрат на единицу действия осуществляется путем деления суммы косвенных затрат по каждому действию (операции) на количественное значение драйвера. Четвертый этап — распределение затрат на конечные объекты калькулирования. На данном этапе происходит непосредственное распределение косвенных затрат, ранее сгруппированных по видам маркетинговых мероприятий на носители затрат в соответствии с объемом потребленных драйверов.

Как было отмечено ранее, система бухгалтерского (финансового) учета маркетинговых инструментов стимулирования продаж не позволяет сформировать достоверную информацию о понесенных затратах по видам стимулирующих мероприятий и распределить их между товарами. В связи с этим предлагаем следующее: произвести открытие специальных счетов управленческого учета: счет 24 «Затраты на осуществление маркетинговых инструментов стимули-

рования продаж» (формирование стоимости маркетинговых инструментов стимулирования продаж), счет 27 «Затраты на осуществление маркетинговых инструментов продаж в разрезе товаров» (формирование величины затрат на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж, приходящейся на реализуемые товары), счет 30 «Прочие затраты на реализацию товаров» (формирование величины прочих затрат на реализацию товаров, приходящейся на реализуемые товары) (для определения финансового результата от реализации товаров при использовании маркетинговых программ, осуществления аналитических действий) [11].

Организации важно обладать информацией не только о понесенных затратах, но и полученных доходах. В связи с тем, что объекты калькулирования в финансовом и управленческом учете могут не совпадать, на счете 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» учитываются совокупные доходы и расходы, как связанные, так и не связанные с предоставлением стимулирующих мероприятий, считаем целесообразным для отражения полученных доходов от реализации товаров с предоставлением маркетинговых мероприятий, их сопоставления с понесенными расходами и расчетом финансового результата в рамках управленческого учета ввести специальные счета, например, счет 92 «Доходы и расходы от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж» с субсчетами 92.1 «Доходы от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж», 92.2 «Расходы на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», 92.3 «Прочие расходы на реализацию товаров», 92.4 «Прибыль (убыток) от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж», счет 100 «Прибыли и убытки от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж». Также целесообразно организовать аналитический учет по видам маркетинговых мероприятий, отдельным товарам (товарным группам).

Для разграничения понятий «затраты» и «расходы» используется принцип соотнесения доходов и расходов, согласно которому ресурсы остаются затратами до момента признания доходов, на получение которых и были приобретены (осуществлены) ресурсы, т. е. в момент признания доходов часть затрат становится расходами.

Процесс формирования информации о затратах, доходах и расходах от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж можно представить следующим образом (рисунок 1).

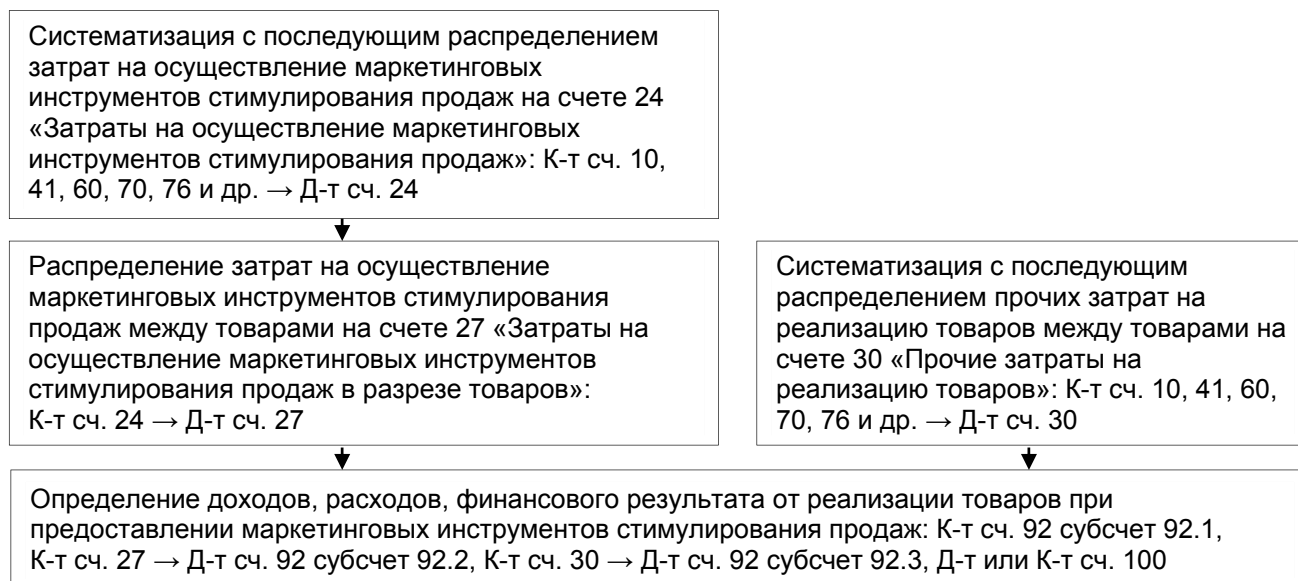


Рисунок 1. — Процесс формирования информации о затратах, доходах, расходах с определением финансового результата от реализации товаров при использовании маркетинговых программ на счетах управленческого учета

Примечание. Разработка автора.

Т а б л и ц а 1. — Корреспонденция счетов при отражении в управленческом учете доходов и расходов с формированием финансового результата от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж

Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, р.
Выручка от реализации товаров при предоставлении маркетингового инструмента стимулирования продаж	50 (57)	92,1	1 740
Расходы на осуществление маркетингового инструмента стимулирования продаж	92.2	27	900
Прочие расходы от реализации товаров	92.3	30	400
Финансовый результат (прибыль) от реализации товаров при предоставлении маркетингового инструмента стимулирования продаж	92.4	100	440

Примечание. Разработка автора.

Пример. Руководству организации, специалистам отдела маркетинга и продаж необходима информация для осуществления анализа стимулирующих мероприятий: величина расходов, полученных доходов и финансового результата по маркетинговому мероприятию «Бонус № 1». За исследуемый период времени был получен доход от реализации товаров с использованием маркетингового мероприятия в размере 1 740 р., произведены расходы на осуществление маркетингового инструмента стимулирования продаж в размере 900 р., прочие расходы составили 400 р., получен финансовый результат (прибыль) в размере 440 р. Для упрощения примера процесс распределения затрат между маркетинговыми инструментами стимулирования продаж, реализуемыми товарами опущен (таблица 1).

Формируемую в системе управленческого учета информацию необходимо систематизировать в бухгалтерской (управленческой) отчетности, например, в таких отчетах: «Отчет о расходах на осуществление маркетинговых инструментов стимулирования продаж», в котором будет содержаться информация о величине расходов на осуществление маркетинговых мероприятий в динамике, т. е. с указанием данных за прошлый, отчетный период; «Отчет о финансовых результатах, полученных от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж», который предназначен для оценки вклада стимулирующих мероприятий в получаемый эффект от процесса реализации товаров с выявлением наиболее перспективных маркетинговых программ. Представленные формы отчетности могут быть использованы как информационная база анализа доходов и расходов от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж.

Заключение. Предлагаемая методика управленческого учета затрат (расходов) и доходов от реализации товаров при предоставлении маркетинговых инструментов стимулирования продаж позволит, во-первых, достоверно формировать стоимость стимулирующих мероприятий, во-вторых, точнее определять величину торговой надбавки на реализуемые товары, в-третьих, получать истинные данные о доходах и расходах от реализации товаров с использованием маркетинговых программ для дальнейшего их анализа и выявления резервов повышения эффективности деятельности организации.

Список цитируемых источников

1. Акулич, И. Л. Маркетинг : учебник / И. Л. Акулич. — Минск : БГЭУ, 2020. — 541 с.
2. Дайитбегов, Д. М. Основы маркетинга : практикум / Д. М. Дайитбегов, И. М. Синяева. — М. : Вуз. учеб., 2009. — 365 с.
3. Беленов, О. Н. Учетно-аналитическое обеспечение маркетинговой деятельности экономического субъекта / О. Н. Беленов, С. В. Булгакова // Экон. анализ: теория и практика. — 2015. — № 13 (412). — С. 24—33.

4. *Гурко, В. Б.* Бухгалтерский управленческий учет в торговле : учеб.-метод. пособие / В. Б. Гурко. — Минск : БГЭУ, 2012. — 183 с.
5. *Исаева, Е. В.* Организация управленческого учета маркетинговой деятельности на предприятии [Электронный ресурс] / Е. В. Исаева. — Режим доступа: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=958> . — Дата доступа: 15.09.2021.
6. *Ванюкова, Д. С.* Управленческий учет по методу ABC в оптовой торговле на примере холдинга «Русагро» / Д. С. Ванюкова, Е. В. Конвисарова // Азимут науч. исслед.: экономика и управление. — 2018. — № 2 (23). — С. 78—80.
7. Развитие систем управленческого учета в торговой деятельности и их особенности в сфере розничной торговли : монография / И. А. Зуева [и др.]. — М. : МУ им. С. Ю. Витте, 2017. — 157 с.
8. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 30 сент. 2011 г., № 102 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г. № 74 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021.
9. *Вахрушина, М. А.* Управленческий учет-1 : учеб. пособие по Программе подготовки и аттестации проф. бухгалтеров. Базовый курс / М. А. Вахрушина, С. А. Рассказова-Николаева, М. И. Сидорова. — М. : Издательский дом БИНФА, 2008. — 173 с.
10. *Касаева, Т. В.* Управленческий учет : конспект лекций / Т. В. Касаева, О. Г. Цынкович. — Витебск : ВГТУ, 2019. — 161 с.
11. Об утверждении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 : в ред. постановления М-ва финансов Респ. Беларусь от 22.12.2018 г. № 74 / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2021.

Поступила в редакцию 27.09.2021.