

## ОРГАНИЗАЦИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КОММЕРЧЕСКО-СБЫТОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Керимов В.Э., д.э.н., проф.;  
Сухов Р.А., к.э.н., доц.;  
Селиванов П.В., ст. преподаватель;  
Епифанов А.А., ассистент;  
Крапива Д.В. асп.

*Международный университет бизнеса и управления  
Перейти на Главное МЕНЮ*

### ВВЕДЕНИЕ

Коммерческо-сбытовая деятельность – это процесс, направленный на достижение коммерческой организацией своей основной цели на рынке товаров (работ, услуг). Продажа продукции является важнейшим показателем объема деятельности организации, характеризующим эффективность коммерческо-сбытовой деятельности. В процессе реализации завершается кругооборот средств, авансированных на производство. Реализация продукции, кроме того, является необходимым условием для возобновления цикла производства. Задержка в реализации продукции свидетельствует о том, что произведена продукция, ассортимент и качество которой не отвечают спросу потребителей.

Общеизвестно, что одной из основных целей создания и деятельности коммерческой организации является получение прибыли. Прибыль организации можно представить как разницу затрат, относящихся к данному товару, и средств, полученных от его реализации. Если выручка от продажи превышает сумму затрат на производство и реализацию продукции, то организация получает прибыль. Если наоборот – то убыток.

Одним из условий получения прибыли является понимание руководителем организации того, что необходимо производить или закупать такой товар, который можно выгодно реализовать, а не тот товар, который можно произвести или закупить.

*Для успешной реализации данного принципа необходима научно обоснованная система управления коммерческо-сбытовой деятельностью, которая позволяет провести:*

- анализ рыночных возможностей;
- замеры объема спроса;
- сегментирование рынка;
- выбор целевых сегментов и позиционирования товара на рынке и др.

В целом настоящая работа посвящена построению действенной системы управленческого учета коммерческо-сбытовой деятельности на производственных предприятиях. Содержащиеся в нем рекомендации могут содействовать повышению эффективности коммерческо-сбытовой деятельности, усилению контроля, аналитичности и достоверности исчисляемых показателей и более полному выявлению и использованию резервов повышения рентабельности хозяйственной деятельности.

## 1. КОММЕРЧЕСКО-СБЫТОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ И ЕЕ МЕСТО В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ СИСТЕМЕ ОРГАНИЗАЦИИ

### 1.1. Характеристика и основные объекты коммерческо-сбытовой деятельности

В рыночных условиях хозяйствования эффективная система управления требует рациональной организации коммерческо-сбытовой деятельности, которая в значительной мере предопределяет на предприятии уровень использования средств производства, рост производительности труда, снижение себестоимости продукции, увеличение прибыли и рентабельности.

**Коммерческо-сбытовая деятельность** – это деятельность, направленная на реализацию произведенных или закупленных предприятием товаров, работ, услуг с целью извлечения предпринимательской прибыли.

К основным объектам коммерческо-сбытовой деятельности организации относятся:

- покупатель (его возможности, потребности, запросы и предпочтения);
- товары (работы, услуги), предназначенные для реализации (их цена, качество, привлекательность для потребителя и др.);
- каналы товародвижения.

Радикальное реформирование отечественной экономики заставляет по-новому взглянуть на роль сбыта в общей системе управления организацией. В этой связи заслуживает внимания высказывание американского экономиста Д. Сакса о том, что «...основная идея рыночной экономики сводится к тому, что люди осуществляют свой личный выбор – что купить, где работать, как разместить сбережения, а предприятия под этот выбор подстраиваются»<sup>1</sup>.

Правильно подстраиваться под платежеспособный спрос покупателей помогает рыночно ориентированная служба сбыта, т.е. сбытовая деятельность, ориентированная на рынок. Рынок переставляет предпринимательские акценты, а вместе с ними и затраты товаропроизводителей с проблем сугубо производственно-технического характера на проблемы сбыта. Эту закономерность рыночной экономики достаточно определенно сформулировал П. Драккер. По его мнению, «сбыт всегда является одним из основных центров расходов. И как таковой обычно находится в полузаброшенном состоянии. Одной из причин такого положения является то, что расходы на сбыт распределяются на весь экономический процесс. Еще одна причина состоит в том, что эти расходы скорее являются скрытыми, чем показываемыми сведенными воедино, как расходы при осуществлении важной экономической деятельности. Перемещение товаров и их складирование являются компонентами той же самой деятельности по сбыту»<sup>2</sup>. По расчетам П. Драккера, из каждого доллара, затраченного потребителем на покупку товаров, 50 центов в той или иной степени связаны со сбытом. Пожалуй, ничто так не убеждает в важности сбыта для товаропроизводителей, как постоянный рост затрат на этот вид деятельности. В приведенной цитате смысловая нагрузка

<sup>1</sup> Д. Сакс Рыночная экономика и Россия

<sup>2</sup> П. Драккер Управление, нацеленное на результаты

сосредоточена не только на сбытовых затратах, но и на всепроницающей сбытовой (точнее, рыночной) направленности предпринимательства, на важности выбора рациональных форм распределения товаров и каналов товародвижения. Отсюда следует, что **сбытовая деятельность** – это не только продажа готовой продукции, но и ориентация производства на удовлетворение платежеспособного спроса покупателей, и активная работа на рынке по поддержанию и формированию спроса на продукцию предприятия, и организацию эффективных каналов распределения и продвижения товаров.

Подобные тенденции перемещения центра затрат с производства на сбыт в настоящее время наблюдаются и в российской экономике. Выборочные обследования свидетельствуют о том, что в хозяйственном цикле движения товара лишь 2% времени приходится собственнo на его производство, а 98% так или иначе связаны с материально-техническим снабжением и сбытом. Расходы на эти операции составляют более 15% валового национального продукта, что эквивалентно 30% общей суммы производственных издержек. Исследования отечественных ученых показывают, что затраты на снабжение и сбыт по источникам формирования распределяются следующим образом: у потребителей – в среднем 24,3%, у поставщиков – 13,5%, у посреднических организаций – 3,2%, на транспорте – 54%. По основным стадиям товародвижения затраты на погрузку, перевозку и разгрузку составляют 62,5%, а на складирование товара – 37,5%. При этом текущие затраты составляют 86,1%, а единовременные затраты – 13,9%.

Большинство зарубежных ученых, понимая, что основная часть сбытовых расходов связана с организацией продвижения товара на рынок, в сбытовой деятельности выделяют именно эти функции. В этой связи заслуживает внимания определение сбыта, данное французскими экономистами А. Дейян и А. Троядек. По их мнению, «сбыт товара представляет собой цепочку, связывающую предприятие-производитель с потребителем через промежуточные звенья: сбытовики, торговых посредников, инициаторов покупки»<sup>3</sup>. «Однако эту функциональную заданность и ограниченность успешно преодолевает Д. Болт, который сбытовую деятельность определяет как «персонализированный, непосредственный и двухсторонний процесс осуществления контактов и убеждения с целью достижения определенных результатов и, прежде всего, увеличения продажи продукции на определенном сегменте рынка»<sup>4</sup>. Неудивительно, что **центральной задачей** сбытовой деятельности Д. Болт считает прибыльную реализацию продукции компании, а **основными функциями** – изучение спроса, загрузку производственных мощностей и продвижение товаров на рынок. Взгляды Д. Болта на экономическую природу сбыта можно условно назвать маржиналистскими, так как в основе его концепции лежит **теория предельной полезности сбытовой политики** организации. Все средства сбыта подчинены увеличению объема продаж, а приращение продаж, в свою очередь, признается целесообразным только при обеспечении необходимой (предельной) прибыльности.

Обобщение различных точек зрения на экономическую роль сбыта, по мнению отечественного экономи-

ста В.М. Пурлика<sup>5</sup>, можно представить в следующем виде (табл. 1.1).

Анализ конъюнктуры российского рынка дает основание утверждать, что основной причиной кризиса сбыта, является несогласованность ассортимента произведенной продукции со структурой потребительского спроса. Дело в том, что падение платежеспособного спроса покупателей касается в большей степени отечественных, а не импортных потребительских товаров, о чем свидетельствует постоянная тенденция роста импорта и устойчиво высокой доли в нем потребительских товаров.

Таблица 1.1

**ХАРАКТЕРИСТИКА ОСНОВНЫХ КОНЦЕПЦИЙ СБЫТА**

Понятие (категории)	Объект наблюдения	Наблюдаемый процесс поведения объекта	Стадии (этапы, операции) осуществления процесса	Результат процесса
1	2	3	4	5
Сбыт – 1	Сбыт – как финальная стадия хозяйственной деятельности товаропроизводителя, позволяющая реализовать его экономический интерес.	Организация осуществления этой стадии хозяйственной деятельности	Финальные операции этой стадии хозяйственной деятельности товаропроизводителя	Удовлетворение экономического интереса товаропроизводителя
Сбыт – 2	Готовая продукция	Технология поставки покупателю	Отгрузка (отпуск) – транспортировка – поставка товара к местам сбыта – размещение его в местах продаж	Доведение товара до мест хранения и сбыта
Сбыт – 3	Промышленный капитал в форме товарной стоимости	Смена форм стоимости товара	Стадии превращения промышленного капитала в денежный (Т-Д)	Получение денежной формы стоимости промышленного капитала
Сбыт – 4	Товар – как элемент материального потока	Товародвижение в виде материального потока	Производство – распределение товара по каналам сбыта	Поставка товара потребителю
Сбыт – 5	Хозяйственные связи по поставкам продукции (отношения, рыночные связи).	Организация хозяйственных отношений (рыночных связей по товародвижению)	Операции комплексного сбытовой деятельности товаропроизводителя	Удовлетворение потребностей конечных потребителей товара

<sup>3</sup> Д. Болт Практическое руководство по управлению сбытом

<sup>4</sup> Д. Болт Там же

<sup>5</sup> В.М. Пурлик Логистика торгово-посреднической деятельности

Для отечественных производителей характерно стремление продавать то, что они производят, а не производить то, что может быть продано. Для сохранения статус-кво на внутреннем рынке они, как правило, предпринимают усилия не по техническому перевооружению производства, освоению новых видов продукции и услуг, а по лоббированию законопроектов, предоставляющих всевозможные льготы, по выбиванию государственных субсидий и принятию протекционистских мер во внешней торговле.

В экономической и социально-политической среде предпринимательства современной России попытки исповедовать на практике идеологию маркетинга, пожалуй, еще преждевременны. Для большинства отечественных товаропроизводителей более актуальна проблема сбытовой ориентации. Сравнительная оценка сбытовой и маркетинговой ориентации приведена в табл. 1.2.

Таблица 1.2

**Сравнительная оценка сбытовой и маркетинговой ориентации**

Параметры рынка	Характеристики	
	сбытовая ориентация	маркетинговая ориентация
1	2	3
Концентрация усилий	Товар	Нужды потребителей
Товарный ассортимент	Узкий	Широкий
Производственный процесс	Жесткий	Гибкий
Упаковка товара	Средство хранения товара	Средство формирования спроса (реклама)
Производство нового товара	Определяют производители	Определяют маркетологи
Ценовая политика	Затратные единицы	Цены рыночного равновесия
Конкурентоспособность товара	Преимущественно ценовая конкуренция	Преимущественно неценовые формы конкуренции
Планирование	В основном краткосрочное	Преимущественно долгосрочное
Продажа	Продается то, что производится	Производится то, что продается
Способ достижения цели	Максимизация прибыли за счет роста объема продаж	Достижение прибыльности за счет удовлетворения спроса

Оставаясь на почве экономического реализма, следует отметить, что большинство российских производителей пока тяготеют к сбытовой ориентации. Такое положение вещей можно объяснить следующими причинами:

- товаропроизводители вынуждены концентрировать свои усилия на товаре, а не на нуждах потребителей, так как имеют весьма ограниченные инвестиционные возможности;
- широкий товарный ассортимент возможен при наличии гибких производств, внедрение которых сдерживается технологической отсталостью;
- превращение упаковки товаров в средство формирования спроса возможно при создании индустрии упаковочного производства, упаковываемых товаров;
- чтобы производственную программу определяли маркетологи, необходимо не только гибкое производство, но и наличие значительных производственных резервов,

включая резервы производственных мощностей, финансовых ресурсов и др.;

- возможности использования цен рыночного равновесия и преимущественно неценовых методов конкуренции для отечественных товаропроизводителей ограничены отсутствием профессиональных маркетологов;
- сравнительно узкие горизонты планирования для наших бизнесменов определяются все еще сохраняющейся экономической и политической нестабильностью российского общества;
- этим же объясняется целевая ориентация бизнеса на максимизацию текущей прибыли, ее сокрытия для налогообложения, а не на получение долговременного эффекта от рыночной ориентации производства.

Несомненным является тот факт, что цели сбыта, производны от цели предприятия, следовательно, прибыль, получаемая от сбытовой деятельности, по своей природе является предпринимательской прибылью. Достижение данной цели возможно при успешной реализации следующих задач в области сбытовой деятельности:

- производственные мощности оптимально загружены благодаря заказам потребителей;
- рационально выбраны каналы товародвижения;
- минимизированы совокупные затраты в хозяйственном цикле товара, включая расходы на послепродажное обслуживание и потребительский сервис.

Все вышеизложенное свидетельствует о том, что с переходом от рынка продавца к рынку покупателя конкурентоспособность предприятия во все возрастающей степени зависит от того, насколько совершенны и жизнеспособны его маркетинг и сбыт продукции.

Если предприятие хочет успешно действовать на рынке покупателя, оно должно вести дело таким образом, чтобы не зависеть от продажи того, что оно может изготовить, а производить то, что может продать с прибылью. В этих условиях управлять предприятием нужно, ориентируясь на рынок, а не на продукт. В центре такого образа мышления стоит покупатель с его желаниями и ожиданиями, которые следует удовлетворять как можно полнее. Чтобы для предприятия определить конкретную стратегию маркетинга, его руководству, прежде всего, необходимо разработать альтернативные варианты, в которых целесообразно сформулировать основы общей политики развития, включая и сбыт. Для этого целесообразно ответить на следующие вопросы:

- какой рынок (сектор) хочет освоить данное предприятие;
  - за какие позиции рынка оно борется;
  - какая стратегия маркетинга должна им применяться.
- Избранный вариант должен служить стратегической основой маркетинга и к нему должны быть подобраны необходимые инструменты, т.е.:
- программа сбыта;
  - цена и условия продажи;
  - система сбыта;
  - реклама и стимулирование продажи;
  - логистика;
  - сервис.

Успех сбыта будет зависеть от того, насколько правильно будут формироваться и применяться эти инструменты.

**Продажа**, наряду с политикой сбыта, является частью системы сбыта. Ее задача состоит в установлении контакта с покупателями и побуждении их к покупке. Если данное действие недостижимо, то все остальные маркетинговые действия оказываются напрасными.

Многие предприятия, до сих пор успешно функционирующие на рынке продавца, при переходе к рынку покупателя стали ощущать важность политики продажи для обеспечения эффективности сбыта. Рациональное формирование политики продажи требует точного знания факторов, определяющих актуальную сбытовую ситуацию. К ним относятся:

- конкуренция;
- учет запросов покупателей;
- наличие массового рынка;
- насыщенность рынка;
- частые изменения ситуации на рынке;
- производственная мощность предприятия;
- увеличение сбытовых издержек и др.

**Конкуренция** позволяет покупателю делать выбор между различными предложениями. В этих условиях жесткая конкурентная борьба оказывает постоянное давление на цены в сторону их понижения. Следствием этого, как правило, является разрушительная ценовая конкуренция.

Конкурентная среда вынуждает предприятия активизировать собственную деятельность, поскольку в конкурентной борьбе побеждают только те предприятия, которые понимают необходимость полной ориентации на удовлетворение запросов рынка. А это означает, прежде всего, учет запросов покупателей.

**Учет запросов покупателей** необходим для того, чтобы оперативно и гибко реагировать на меняющиеся условия конкуренции, а зачастую стать инициатором таких изменений. Взыскательно и критично настроенные покупатели оценивают предложенный товар с помощью стандартов качества, использование которых позволяет сравнивать разные предложения и найти приемлемое соотношение «качество/цена». Взыскательные покупатели, как правило, настраиваются на то, что продавец, войдя в их положение, поможет им выбрать именно тот товар, который полностью отвечает их потребностям.

**Массовый рынок** имеет место тогда, когда выпускается продукция, предназначенная для широких слоев покупателей. Наличие массового рынка, как правило, сопровождается ощутимым снижением цен, что угрожает существованию многих предприятий. На таком рынке действует принцип постоянного массированного давления цен, требующего от тех, кто занимается продажами, умения убедить покупателей приобрести свои товары, а также большой экономической маневренности и запаса прочности.

**Насыщенность рынка** появляется тогда, когда организация сталкивается с застывшим или падающим спросом. В этих условиях необходим ввод новых продуктов и освоение новых рынков, что, в свою очередь, требует перестройки действенной системы продаж.

**Частые изменения ситуации на рынке** также перед системой продаж ставят все новые и новые проблемы. Изменение желаний покупателей, падение спроса, появление конкурентов, их активные действия, а также появление новых рынков способствуют возникновению проблем и рисков, а также новых шансов на дальнейшее развитие.

На систему сбыта огромное влияние также оказывает **производственная мощность предприятия**. Малые и средние предприятия, по сравнению с крупными, обычно более маневренны и сравнительно быстро приспосабливаются к изменениям рынка и, следовательно, к сбытовой ситуации. Управление крупными

предприятиями требует научного профессионализма, основанного на всестороннем знании законов рыночного спроса и предложения. Следовательно, на таких предприятиях отсутствие профессиональной маркетинговой службы может отрицательно влиять на формирование политики продаж.

При формировании политики продаж необходимо учитывать также **растущие расходы по сбыту**. Они являются, как правило, следствием общего повышения цен. Это связано с ростом издержек на содержание персонала, командировочные и представительские расходы. Кроме того, появляются дополнительные факторы, противодействующие продажам, особенно на насыщенном рынке, что требует дополнительных затрат для стимулирования продажи товаров на рынке.

## 1.2. Управление коммерческо-сбытовой деятельностью

Коммерческо-сбытовая деятельность является посредническим звеном между процессами производства, распределения и потребления, в результате которой предприятие извлекает предпринимательскую прибыль.

Управление коммерческо-сбытовой деятельностью осуществляется посредством функций, которые условно можно объединить в четыре группы:

- 1) функции анализа, прогнозирования и планирования;
- 2) функции организации;
- 3) функции учета и контроля;
- 4) функции регулирования и стимулирования.

Посредством функций анализа, прогнозирования и планирования осуществляют:

- анализ и оценку конъюнктуры рынка;
- разработку перспективных и оперативных планов продаж;
- формирование ассортиментного плана производства по заказам потребителя;
- выбор каналов распределения и товародвижения;
- планирование рекламных компаний и разработку мер по стимулированию сбыта;
- составление смет затрат по сбыту и их оптимизацию и др.

Функции организации способствуют:

- организации складского и тарного хозяйства для готовой продукции;
- организации доставки продукции потребителям;
- организации предпродажного и послепродажного обслуживания потребителей;
- организации каналов товародвижения и распределительных сетей;
- организации проведения рекламных компаний и мероприятий по стимулированию сбыта;
- организации подготовки торгового персонала и управления деятельностью торговых представительств;
- организации взаимодействия всех подразделений предприятия для достижения целей сбыта.

Совокупность **функций учета и контроля** содействует:

- учету и оценке результатов коммерческо-сбытовой деятельности;
- контролю за выполнением плана сбыта;
- выявлению отклонений в разрезе мест, причин и виновников их возникновения.

Посредством функций регулирования и стимулирования производится:

- оперативное регулирование коммерческо-сбытовой деятельности предприятия с учетом влияния внутренних и внешних факторов;
- оценка и стимулирование деятельности сбытового аппарата.

При организации управления коммерческо-сбытовой деятельностью необходимо учитывать влияние таких факторов, как:

- масштаб и номенклатура производства;
- количество и география потребителей;
- численность и интенсивность каналов распределения;
- характер и формы организации каналов товародвижения;
- имидж товаропроизводителя, его торговой сети и т.д.

Управление коммерческо-сбытовой деятельностью предприятия организационно осуществляется через отдел сбыта, структура которого зависит от объемов сбытовой деятельности, вида, характера отгружаемой продукции и целого ряда других факторов. Наиболее распространенной формой структурного построения отделов сбыта является функциональная, в состав которой входят группы маркетинга, сбыта и складов готовой продукции. Однако если предприятием выпускается широкий ассортимент продукции, отдел сбыта может дополняться группой по контролю за выполнением планов поставок отдельных ее видов. На небольших предприятиях могут быть организованы единые снабженческо-сбытовые отделы.

Успех системы управления коммерческо-сбытовой деятельностью во многом зависит от эффективности организации оперативной работы, в ходе которой уточняются и детализируются ранее составленные планы поставок, разрабатываются календарные задания по поставкам, согласовываются конкретные сроки отгрузки продукции и на этой основе составляются календарные графики поставки продукции. Кроме того, в процессе оперативной работы осуществляется контроль за ходом поступления продукции из производства, ее приемка, подготовка и отправка потребителю. В функцию отдела сбыта также входит транспортное обеспечение поставок, постоянная связь с потребителями, контроль за ходом поставок, представление своевременной отчетности о продажах.

### 1.3. Состав и характеристика затрат, связанных с коммерческо-сбытовой деятельностью

Осуществление коммерческо-сбытовой деятельности сопряжено с возникновением целого ряда затрат. В соответствии с 25 главой Налогового кодекса РФ их можно подразделить на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы.

К **материальным расходам**, связанным с коммерческо-сбытовой деятельностью, относятся затраты на:

- приобретение материалов, используемых для упаковки товаров;
- предпродажную подготовку товаров;
- приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества;
- оплату транспортных услуг сторонних организаций и/или структурных подразделений самой организации по перевозкам грузов внутри организации;

- доставку готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов) и пр.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, учитываемых в составе расходов в соответствии с Налоговым кодексом), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку, хранение и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

В расходы на оплату труда включаются любые начисления работникам, связанные с коммерческо-сбытовой деятельностью, в частности:

- суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии по результатам продаж, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- начисления стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством Российской Федерации коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам организации в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг);
- стоимость выдаваемых работникам бесплатно в соответствии с законодательством Российской Федерации предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);
- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных и (или) общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о труде;
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством Российской Федерации, расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории Российской Федерации и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях) в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации, доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время, расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров или исполнением работниками государственных обязанностей;
- денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника;
- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников организации;

- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством Российской Федерации на время учебных отпусков, предоставляемых работникам организации;
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством Российской Федерации;
- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, а также суммы платежей (взносов) работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии, выданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, на ведение соответствующих видов деятельности в Российской Федерации.
- начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам организаций во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации;
- расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;
- доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством Российской Федерации;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором;
- прочие расходы.

### **Расходы на амортизацию**

К данному виду расходов можно отнести расходы на амортизацию имущества, связанного с осуществлением коммерческо-сбытовой деятельности. В соответствии с 25 главой Налогового кодекса РФ амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Порядок отнесения имущества к амортизируемому, определение его первоначальной стоимости, методы расчета сумм амортизации подробно рассмотрены в статьях 256-258, 25 главы Налогового кодекса РФ.

**К расходам на ремонт основных средств** относятся расходы, понесенные организацией на данные цели, в части имущества, касающегося коммерческо-сбытовой деятельности. В качестве примера можно привести ремонт складов, транспортных средств обслуживания и пр.

Произведенные организацией расходы на ремонт основных средств рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были

осуществлены. Для организаций промышленности, агропромышленного комплекса, лесного хозяйства, транспорта и связи, строительства, геологии и разведки недр, геодезической и гидрометеорологической служб, жилищно-коммунального хозяйства указанные расходы для целей налогообложения признаются в размере фактических затрат, для прочих организаций – в размере, не превышающем 10 процентов первоначальной (восстановительной) стоимости амортизируемых основных средств.

Если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение расходов на ремонт основных средств не предусмотрено, то они возмещаются в том же порядке.

**К расходам на обязательное и добровольное страхование имущества**, относящегося к осуществлению коммерческо-сбытовой деятельности, можно отнести страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного страхования имущества:

- добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, расходы на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией;
- добровольное страхование грузов;
- добровольное страхование основных средств (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных);
- добровольное страхование товарных запасов и пр.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае если данные тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат. Расходы по добровольному страхованию включаются в состав прочих расходов также в размере фактических затрат.

**К прочим затратам**, связанным с коммерческо-сбытовой деятельностью можно, отнести:

- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполнение сторонними организациями определенных работ (предоставленные услуги);
- суммы портовых и аэродромных сборов, оплата услуг лоцмана и иные аналогичные платежи;
- расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);
- расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных компаний по подбору персонала;
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- расходы на содержание служебного автотранспорта и расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в пределах норм, установленных Правительством Российской Федерации;
- расходы на командировки;

- расходы на оплату юридических и информационных услуг;
- расходы на оплату консультационных и иных аналогичных услуг;
- представительские расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества;
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков, включая расходы на услуги факсимильной и спутниковой связи, электронной почты, а также информационных систем (СВИФТ, Интернет и иные аналогичные системы);
- расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор и распространение информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг);
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках.

## 2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) И РЕЗУЛЬТАТОВ ЕЕ ПРОДАЖИ

### 2.1. Классификация и оценка готовой продукции

Конечным этапом производственного процесса является выпуск готовой продукции, в результате которого ее стоимость переходит из сферы производства в сферу обращения.

**Готовая продукция** – это изделия, прошедшие все стадии технологической обработки на предприятии, соответствующие действующим стандартам, техническим условиям или требованиям заказчика, предусмотренным в договоре.

Изделия, которые не прошли всех стадий технологической обработки, испытаний и технической приемки, считаются незаконченными и входят в состав **незавершенного производства** предприятия.

Организация изготавливает продукцию в соответствии с плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству на основе заключенных с покупателями договоров. Реализованная продукция позволяет возмещать понесенные предприятием затраты, своевременно выплачивать заработную плату и рассчитываться с кредиторами, развивать и совершенствовать производственную деятельность. Для достижения этих целей особое внимание необходимо уделить изучению рыночной среды, формированию спроса потребителей, выпуску высококачественной и конкурентоспособной продукции. Немаловажное значение имеет также правильная организация учета готовой продукции, ее отгрузки и реализации.

Правильная, четкая и своевременная организация учета выпущенных, отгруженных и реализованных изделий способствует усилению контроля за сохранностью материальных ценностей, обеспечению предприятий финансовыми ресурсами и ускорению оборачиваемости оборотного капитала.

Основными задачами учета готовой продукции являются:

- контроль за выполнением заданий по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;
- контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью расчетов с покупателями и заказчиками;
- контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;
- контроль за соблюдением сметы расходов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции;
- своевременное и достоверное определение результатов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции и др.

Важнейшей предпосылкой решения перечисленных задач является экономически обоснованная классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, фасон, размер, сорт, марка и т.п.).

Продукция, произведенная на производственных предприятиях, по своему **составу и назначению** делится на валовую и товарную.

В состав **валовой продукции** предприятия включают стоимость готовых изделий, полуфабрикатов и услуг производственного характера, предназначенных для использования как внутри предприятия, так и отпущенных на сторону, стоимость изготовления и ремонта тары, если она не включается в цену затариваемой продукции. Валовая продукция характеризует общий объем производственной деятельности предприятия независимо от степени готовности продукции.

**Товарная продукция** – это продукция, предназначенная для реализации потребителям. При этом необходимо иметь в виду, что если предприятие производит продукцию из давальческого сырья, то она включается в состав товарной продукции без стоимости сырья, т.е. по стоимости обработки.

Учет готовой продукции на предприятиях ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Порядок организации количественного учета готовой продукции по ее видам и местам хранения в основном аналогичен порядку количественного учета материальных запасов. Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру-ценник. Кроме того, разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

**Оценка готовой продукции.** Готовая продукция, в зависимости от принятой учетной политики, оценивается и отражается в бухгалтерском учете и балансе предприятия по фактической или нормативной (плановой) себестоимости. При этом в стоимость готовой продукции включают либо все затраты, входящие в производственную себестоимость, либо только прямые расходы, когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 90 «Продажи».

При организации синтетического учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости аналитический учет отдельных наименований изделий может вестись по фактической производственной себестоимости или по учетным ценам.

Оценка готовой продукции по **фактической производственной себестоимости** на практике используется сравнительно редко, в основном на мелких предприятиях и предприятиях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой выпускаемой продукции.

Для большинства видов производств такой способ оценки слишком трудоемок, поскольку фактическую себестоимость готовой продукции можно определить только по окончании отчетного месяца. В течение же месяца постоянно происходит движение продукции – выпуск, отгрузка и реализация. В этих условиях в текущем учете применяется условная оценка продукции: плановая себестоимость, отпускная цена и т.п.

При использовании в текущем учете учетных цен обособленно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

**Таблица 2.1**  
**РАСЧЕТ ОТКЛОНЕНИЙ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ОТГРУЖЕННОЙ И РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ ОТ СТОИМОСТИ ЕЕ ПО УЧЕТНЫМ ЦЕНАМ (РУБ.)**

№	Показатели	Готовая продукция по учетным ценам	Отклонения в стоимости готовой продукции (+,-)	Готовая продукция по фактической себестоимости
2	Поступило за месяц	140 000	+10 000	150 000
3	Итого (п.1 + п.2)	215 000	+5 000	220 000
4	Процент отклонений, %	X	+2,326	X
5	Остаток на конец месяца	40 000	+930	40 930
6	Отгружено и реализовано за месяц (п.3 – п.5)	175 000	+4 070	179 070

При списании отгруженной и реализованной готовой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости их по учетным ценам определяется по среднему проценту отклонений, сложившемуся по готовой продукции в отчетном месяце. Для определения суммы отклонений составляется следующий расчет (табл. 2.1).

По приведенным в табл. 2.1 данным, для определения среднего процента отклонений (+2,326%) итоговая сумма отклонений (+5 000) умножается на 100 и делится на итоговую сумму готовой продукции по учетным ценам (215 000). Для определения суммы отклонений по отгруженной и реализованной продукции (+4 070) стоимость отгруженной продукции по учетным ценам (175 000) умножается на средний процент отклонений (+2,326%) и делится на 100, либо из итоговой суммы отклонений (+5 000) вычитается сумма отклонений на конец месяца (+930).

## 2.2. Документальное оформление операций по движению готовой продукции

Выпущенные из производства готовые изделия сдаются на склад производственного предприятия (экспедицию) и оформляются приемно-сдаточными накладными, накладными-отвесами, маршрутными листами, заборными ведомостями и т.д. Они могут составляться за день или за несколько дней. Документы, отражающие выпуск и сдачу готовой продукции, имеют общее назначение, в основном одинаковые реквизиты и выписываются в двух экземплярах под одним номером. В них указывается цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи, учетная цена и количество

сданной продукции. Один экземпляр документа находится в производственном цехе, а второй – на складе. На каждую партию сдаваемой продукции делают запись в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов. После окончания сдачи всей продукции в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов по каждому наименованию, виду и сорту подсчитывают и записывают количество штук или вес цифрами и прописью. Данные о сдаваемой продукции подтверждаются распиской приемщика в экземпляре сдатчика и, наоборот, распиской сдатчика в экземпляре приемщика.

### ПРИКАЗ-НАКЛАДНАЯ

Склад: №3 Кому: ЗАО «Фортис»  
Счет: №98 Договор №12 от 06.05.2002  
Дата 07.05.2000

Наименование продукции	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Количество		Цена	Сумма
			Затребовано	Отпущено		
Консервы «Говяжьи», 200гр.	0010	Бан.	2 500	2 500	32-50	81 200-00
Консервы «Свиные», 250гр.	0018	Бан.	1 500	1 500	20-00	30 000-00
Итого			4 000	4 000		121 000-00

Число мест – 200. Масса – 3 000 кг., Упаковка – ящики  
ОТПУСК РАЗРЕШИЛ ОТПУСТИЛ

Начальник отдела сбыта Оганесян Зав. складом Рябошапка  
ПОЛУЧИЛ экспедитор Люхтер

Продукция вывезена со склада на автомашине № К-740-ВН

К приемно-сдаточным документам, как правило, прилагается заключение лаборатории или отдела технического контроля о качестве продукции, или делается отметка об этом на самом документе. При этом следует обратить внимание на то, что данные первичных документов о выпущенной продукции должны соответствовать данным журналов оперативного производственного учета.

Отгрузка и отпуск готовых изделий покупателям осуществляется на основании заключенных с ними договоров или непосредственно в процессе свободной торговли.

Оперативный учет выполнения договоров о реализации продукции ведет отдел сбыта, который выписывает приказ-накладную. В ней объединяются два документа: приказ складу на отгрузку продукции и накладная на отпуск продукции со склада. Типовая форма приказа-накладной имеет следующее содержание.

Данные приказа на отпуск заполняет отдел сбыта, а о фактическом отпуске – материальноответственное лицо, отпустившее продукцию.

Фактический отпуск продукции со склада оформляют счетом-фактурой, товарно-транспортной накладной. Представители местных покупателей получают продукцию на складах по предъявлению доверенностей и расписки в приказе-накладной. При доставке продукции покупателям централизованно в получении продукции со складов расписываются работники транспортно-экспедиционной службы.

Иногородним покупателям продукция отгружается железнодорожным, автомобильным или водным транспортом. В этом случае приказ-накладная является сопроводительным документом груза в пути и передается грузополучателю вместе с продукцией. Грузоотправитель при отгрузке продукции получает от станции (пристани) от-



правления товарную квитанцию и квитанцию о приеме груза.

Таблица 2.2

ВЕДОМОСТЬ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ за 01 марта 2002 г.

№ п/п	Покупатель					Информация о реализуемой продукции					Продажи			
	Наименование покупателя	№ и дата договора (контракта)	№ и дата счета фактуры	№ и дата накладной	Прочие сведения (вид оплаты и др.)	Наименование продукции	Шифр	Ед. изм.	Количество единиц продукции	Цена за единицу продукции	Выручка, всего (гр. 10 x 11)	в том числе		
												Налог на добавленную стоимость		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	ООО «Нива»	7 от 15.01.01	10	32	б/нал.	Грибы маринованные	12 063	бан.	1600	12	19 200	1 920		
2	ЗАО «Севермет»	25 от 03.02.01	69	78	б/нал.	Опята соленые	1 378	бан.	1500	15	22 500	2 250		
3	ООО «Старт»	26 от 03.02.01	75	83	б/нал.	Хрен	1 450	бан.	2300	7	16 100	1 610		
4	РБОФ «Фортис»	35 от 12.03.01	146	163	б/нал.	Консервы свиные	1489	бан.	1500	20	30 000	3 000		
5	ЗАО «Ладога»	42 от 17.04.01	207	250	б/нал.	Консервы говяжьи	1 520	бан.	1700	32,5	55 250	5 525		
ИТОГО											143 050	14 305		

При централизованной доставке готовой продукции покупателям автомобильным транспортом, производственным предприятием может быть заключен договор на транспортные услуги с автотранспортным предприятием, а последние заключают договоры о материальной ответственности за сохранность продукции со своими работниками – шоферами. Лицам, осуществляющим централизованную доставку продукции, выдается «Книга регистрации сданных документов» с помещенной в ней доверенностью на право получения продукции для доставки по назначению. Отпуск продукции оформляют товарно-транспортной накладной. Обычно ее выписывают в четырех экземплярах: первый остается у грузоотправителя для списания отгруженной продукции со склада; остальные экземпляры, заверенные подписью и печатью грузоотправителя, вручаются водителю. Водитель затем сдает грузоотправителю второй экземпляр с отметкой о передаче груза покупателю, а третий и четвертый – в свое автохозяйство.

К товарным документам прилагаются спецификации (упаковочные ведомости), в которых приводится подробный перечень отгруженной продукции и дается ее характеристика, паспорта и проспекты на конкретные изделия, сертификаты качества продукции и другие документы, обусловленные договором поставки.

На основании товарных документов бухгалтерия (финансовый отдел) производственного предприятия выписывает на имя покупателя расчетные документы – платежное требование, платежное требование-поручение и счет-фактуру для учета налога на добавленную стоимость. В расчетных документах указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателями (если это предусмотрено договором), сумму налога на добав-

ленную стоимость, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке изделий, не являющихся объектами налогообложения по НДС, расчетные документы выписывают без выделения суммы НДС и на них делают надпись или ставят штамп «Без налога (НДС)».

Данные расчетных документов ежедневно записывают в **ведомость учета реализации продукции** (табл. 2.2). Оперативный учет отгрузки ведут в отделе сбыта (маркетинга) в специальных карточках, книгах или журналах, а при использовании ЭВМ – в машинограммах отгрузки продукции.

Реализация продукции покупателям производится по следующим ценам:

- по свободным отпускным ценам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам, включающим в себя НДС (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок).

При установлении отпускных цен указывается франко, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. В Российской Федерации применяются следующие виды франко-цен:

- франко-склад поставщика, когда все расходы, связанные с отгрузкой (стоимость погрузочно-разгрузочных работ на складе; на станции отправления; стоимость перевозки до станции отправления; железнодорожный тариф, водный фрахт), поставщик включает в счет покупателя, и покупатель оплачивает все эти расходы сверх стоимости продукции. Следовательно, в этом случае поставщик на свой счет никаких расходов по отгрузке не принимает. Их оплачивает покупатель;
- франко-станция отправления, когда расходы по отгрузке до станции отправления поставщик покрывает из выручки от реализации, а стоимость погрузки в транспортные средства на станции отправления и стоимость перевозки до станции назначения поставщик включает в счет покупателя отдельной суммой сверх стоимости продукции;

- франко-вагон-станция отправления, когда поставщик покрывает из выручки от реализации все расходы по отгрузке до станции отправления и погрузке продукции в вагон, а в счет покупателю включает отдельной суммой только стоимость железнодорожного тарифа от станции отправления до станции назначения;
- франко-станция назначения, когда все расходы по отгрузке продукции до станции назначения поставщик покрывает из выручки от реализации, а все остальные расходы, связанные с доставкой продукции от станции назначения до склада покупателя, возмещает сам покупатель;
- франко-склад покупателя, когда поставщик несет все расходы по отгрузке продукции за свой счет и, кроме того, оплачивает за свой счет погрузочно-разгрузочные расходы на станции назначения, перевозку продукции до склада покупателя и погрузочно-разгрузочные работы на складе покупателя.
- Применение конкретного вида франкоцены должно предусматриваться в договоре поставки.

### 2.3. Складской учет готовой продукции и отчетность материально ответственных лиц

Организация складского учета готовой продукции почти не отличается от организации складского учета материалов. Однако здесь большую роль играет порядок ее комплектования, затаривания, передачи из производства, хранения и отгрузки.

Складской учет готовой продукции, как правило, ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

На многих предприятиях готовую продукцию комплектуют и упаковывают в производственных цехах. На склад она поступает в ящиках, имеющих определенную маркировку с указанием наименования продукции и ее количества. По этой же маркировке, не вскрывая ящики (коробки), готовую продукцию передают покупателям. При этом кладовщики не проверяют содержимое ящиков (коробок) и по существу отвечают не за количество принятой продукции, а за количество принятых ящиков (коробок) с продукцией определенной номенклатуры. На таких предприятиях учет движения готовой продукции на складе необходимо вести не только в натуральном и стоимостном выражении, но и по количеству мест (ящиков) определенной маркировки.

Поступившая на склад продукция на большинстве предприятий хранится по партиям (штабелям). К каждой партии прикрепляется ярлык. Это необходимо для контроля за сроками хранения, очередностью отпуска изделий, установления виновников брака и т.д.

На мелких производственных предприятиях с ограниченной номенклатурой изделий и незначительным количеством совершаемых операций складской учет готовой продукции ведут в отчете о движении готовых изделий. Этот отчет объединяет складской учет готовой продукции и отчетность кладовщика.

На крупных предприятиях складской учет готовой продукции ведут в специальных карточках. На каждое наименование продукции бухгалтерия открывает карточку складского учета и выдает ее под расписку в реестре карточек работнику склада. Карточки размещаются в картотеке склада по номенклатурным номерам продукции. Материально ответственное лицо производит записи в карточках по каждому приходному и расходному документу отдельной строкой. После каж-

дой записи определяется и записывается в соответствующей графе остаток готовой продукции.

Работник бухгалтерии периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках складского учета. Проверка производится в присутствии материально ответственного лица. Правильность записей в карточках бухгалтер подтверждает своей подписью в графе «контроль» с указанием даты проверки. Обнаруженные расхождения и ошибки здесь же устраняются.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца переносятся из карточек складского учета в ведомость остатков (сальдовую книгу) по складу. Ее итоги сверяются с данными бухгалтерии.

В условиях функционирования автоматизированного складского хозяйства вместо карточек и книг применяются машинограммы-ведомости, отражающие остатки и движение готовых изделий. Использование машинограмм ускоряет процесс регистрации и отражения информации, усиливает контроль за движением и состоянием готовых изделий на складе и повышает эффективность оперативного управления складским хозяйством.

В установленные сроки заведующие складами (кладовщики) на основании первичных приходных и расходных документов в двух экземплярах составляют и представляют в бухгалтерию отчеты о движении готовых изделий. В них указываются остатки готовых изделий на начало и конец отчетного периода, а также их движение, т.е. поступление и выбытие. Первый экземпляр предоставленного отчета остается в бухгалтерии, а второй — с распиской бухгалтера возвращается материально ответственному лицу и служит подтверждением сдачи отчета.

Все первичные документы, отражающие движение готовых изделий, также периодически материально ответственными лицами сдаются в бухгалтерию. Они могут быть приложены либо к отчету о движении готовых изделий, либо для этого составляют реестр типовой формы (М-18). Реестр составляется отдельно по приходу и отпуску готовой продукции.

В бухгалтерии производственного предприятия поступившие отчеты материально ответственных лиц, а также приходные и расходные документы о движении готовой продукции подвергаются проверке и таксировке. При проверке обращается внимание на: правильность оформления документов; законность и целесообразность отражаемых операций; соответствие дат документов тому периоду, за который составлен отчет; на правильность перенесения остатков с предыдущего отчета и т.д. Затем проверяются итоги по приходу и расходу и точность определения остатков на конец отчетного периода.

По окончании проверки отчета и первичных документов бухгалтер приступает к их бухгалтерской обработке. Ее сущность заключается в составлении бухгалтерских проводок по каждой хозяйственной операции и подготовке документов и отчета для записи в учетные регистры.

Приемо-сдаточные накладные на выпуск готовой продукции записываются в ведомости выпуска готовых изделий. По окончании месяца в ведомости выпуска подсчитывают количественные итоги выпуска по каждому виду изделий, и определяется стоимость выпущенной продукции по учетным ценам, по фактической себестоимости и отпускным ценам. Если учетной це-

ной является плановая (нормативная), производственная себестоимость продукции, выявляется производственный результат деятельности (экономия или перерасход).

#### 2.4. Учет выпуска готовой продукции

В бухгалтерии производственного предприятия учет готовой продукции ведется в денежной оценке.

Для синтетического учета готовой продукции используется активный инвентарный счет 43 «Готовая продукция». На этом счете готовая продукция учитывается и отражается:

- по фактической производственной себестоимости;
- по фактической сокращенной (цеховой) себестоимости (без общехозяйственных расходов);
- по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- по плановой (нормативной) сокращенной (цеховой) себестоимости.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или без его использования. Избранный вариант учета указывается в учетной политике производственного предприятия.

**При первом варианте**, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовых изделий осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовых изделий от их стоимости по учетным ценам.

В течение месяца оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»;  
Кредит счета 20 «Основное производство».

В конце месяца исчисляется фактическая себестоимость оприходованных в течение месяца готовых изделий и определяются отклонения фактической себестоимости изделий от стоимости их по учетным ценам. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»;  
Кредит счета 20 «Основное производство».

При этом необходимо иметь в виду, что перерасход списывается дополнительной проводкой, а экономия — сторнировочной.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее приходят по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 20 «Основное производство».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость продукции предприятия) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 «Товары».

**При втором варианте** синтетический учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае для учета выпуска продукции применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По своему содержанию этот счет является активно-пассивным, поскольку на нем в конце месяца определяются как положительные, так и отрицательные отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью оприходованных изделий.

Однако по принятой учетной практике этот счет на конец месяца остатка не должен иметь.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость изделий, а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость.

В течение месяца на нормативную (плановую) себестоимость приходуемых готовых изделий в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»;  
Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В конце месяца определяется фактическая себестоимость выпущенных из производства готовых изделий. Ее в бухгалтерском учете списывают следующей записью:

Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;  
Кредит счета 20 «Основное производство».

Путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» за месяц определяют отклонение фактической себестоимости продукции от ее нормативной или плановой себестоимости. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списываются следующей записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;  
Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При этом превышение фактической себестоимости продукции от нормативной (плановой) списывают дополнительной проводкой, а экономию — сторнировочной.

Ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, и поэтому остатка на начало следующего месяца не имеет.

Использование счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в учетной практике имеет как положительные, так и отрицательные стороны. При применении этого счета отпадает необходимость в составлении отдельных трудоемких расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по выпущенной, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленные отклонения по готовым изделиям сразу списываются на счет 90 «Продажи». Однако этот вариант позволяет получить реальную себестоимость реализованной продукции только в том случае, когда продукция выпущена и реализована в одном и том же месяце. Если же часть продукции остается на начало месяца на складе, а относящиеся к ней отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой) списываются на реализацию продукции, то исчисление фактической производственной себестоимости реализованной продукции и определение финансового результата от реализации могут оказаться неточными.

Использование в практике работы производственных предприятий категории нормативной себестоимости приближает отечественную систему учета затрат и калькулирования себестоимости продукции к международнопринятой системе учета «стандарт-кост», основные достоинства которой заключаются в следующем:

- возможность контроля над затратами путем составления нормативных калькуляций;
- возможность контроля затрат путем сопоставления фактических значений с нормативными;
- возможность выявления и анализа мест, причин и виновников возникших отклонений фактических затрат от нормативных;

- возможность оперативного принятия мер в ходе производственного процесса, а не только в конце отчетного периода и др.

К недостаткам этой системы можно отнести увеличение трудоемкости учетно-вычислительных работ, необходимость организации учета как в пределах норм затрат, так и по отклонениям от них, введение специальных счетов отклонений и др.

Как уже было отмечено, готовая продукция в учете и отчетности также может отражаться по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае в себестоимость готовой продукции включают как прямые условно-переменные расходы (сырье и материалы, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.), так и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации производственных машин и оборудования, общепроизводственные расходы). Общехозяйственные расходы, как не имеющие прямого отношения к производственному процессу, минуя счет 20 «Основное производство» списываются на счет 90 «Продажи».

Следовательно, незавершенное производство, готовая продукция и товары, отгруженные в учете и отчетности, будут отражаться по неполной (сокращенной себестоимости).

В бухгалтерском учете оприходование готовой продукции по сокращенной (цеховой) себестоимости отражается аналогично учету оприходования готовой продукции по производственной себестоимости.

При использовании в практике работы производственных предприятий методики учета готовой продукции по сокращенной (цеховой) фактической или нормативной себестоимости отечественная система учета затрат и калькулирования себестоимости продукции становится близкой к системе учета «директ-кост», широко используемой в странах с развитой рыночной экономикой.

## 2.5. Учет продажи готовой продукции

На производственных предприятиях процесс реализации представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей произведенной продукции.

Реализация продукции производственным предприятием является важнейшим показателем объема его деятельности. В процессе реализации завершается кругооборот средств, авансированных на производство. Реализация продукции является необходимым условием для возобновления цикла производства. Задержка в реализации продукции свидетельствует о том, что произведена продукция, ассортимент и качество которой не отвечают спросу потребителей.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками) или путем свободной продажи через розничную торговлю. В договорах указывается ассортимент, сроки отгрузки, количество и качество продукции, цена, форма расчетов, санкции за невыполнение договорных обязательств и др.

У покупателя право собственности на приобретаемую продукцию по договору возникает с момента ее передачи (ст. 223 ГК РФ). Передачей продукции признается вручение ее потребителю, сдача перевозчику для отправки потребителю или сдача в организацию связи для пересылки потребителю. Продукция счита-

ется врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. К передаче продукции также приравнивается передача на нее товаросопроводительных документов.

Моментом реализации считается или дата зачисления на расчетный счет платежа от покупателя, или дата отгрузки (отпуска) продукции и предъявления покупателям платежно-расчетных документов. При расчетах в порядке плановых платежей моментом реализации является дата отгрузки продукции потребителю. Конкретный вариант учета реализации предприятие определяет самостоятельно в соответствии со своей учетной политикой.

Для учета реализации продукции в бухгалтерском учете используется синтетический счет 90 «Продажи». Этот счет является активно-пассивным и операционно-результатным. По дебету этого счета учитывается себестоимость реализованной продукции и все другие расходы, покрываемые из выручки от реализации, а по кредиту – только выручка от реализации продукции. Результат от реализации продукции ежемесячно в виде прибыли или убытка списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». На конец месяца этот счет остатка не должен иметь (за исключением сельскохозяйственных предприятий).

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки, в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю. Поэтому при обоих методах реализации продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Продажи».

Одновременно с вышеприведенной записью списывается себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции. При этом необходимо иметь в виду, что списание отгруженной продукции в бухгалтерском учете, в зависимости от принятой учетной политики, отражается по-разному.

В случае учета готовой продукции по фактической производственной себестоимости величина отгруженной продукции в бухгалтерском учете списывается записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 43 «Готовая продукция».

Если учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции отражается следующей записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 43 «Готовая продукция» – на нормативную (плановую себестоимость) отгруженной продукции;

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – на сумму отклонений фактической производственной себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости. При этом перерасход списывается обыкновенной записью, а экономия – сторнировочной.

В случае учета готовой продукции по ее сокращенной (цеховой) себестоимости, ее величина в бухгалтерском учете списывается следующими записями:

Дебет счета 90 «Продажи» – на фактическую сокращенную (цеховую) себестоимость отгруженной продукции;

Кредит счета 43 «Готовая продукция» – на фактическую нормативную (плановую) себестоимость отгруженной продукции;

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – на сумму отклонений фактической сокращенной (цеховой) себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости;

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» – на сумму общехозяйственных (условно-постоянных расходов).

В соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ, реализация товаров (работ услуг) облагается НДС.

Порядок начисления и отражения в бухгалтерском учете НДС зависит от принятого метода реализации продукции.

При методе реализации продукции «по отгрузке» на сумму начисленного НДС в пользу бюджета в бухгалтерском учете осуществляют следующую запись:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Погашение задолженности перед бюджетом производится независимо от того, поступили платежи от покупателей за реализованные им изделия или нет. Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

При методе реализации продукции «по оплате» задолженность производственного предприятия перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателями. Поэтому на сумму НДС по отгруженной продукции в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

После поступления платежей от покупателей за реализованную им продукцию, на сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет, в бухгалтерском учете производят следующую запись:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 «Расчеты с бюджетом»;

Кредит счета 51 «Расчетный счет».

В соответствии с главой 22 Налогового кодекса РФ организации также могут быть плательщиками акцизов. Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляется на счете 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по акцизам». Начисление акциза в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по акцизам». Перечисление акцизного налога в бюджет отражают по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 51 «Расчетный счет».

В соответствии с заключенными договорами между предприятиями может применяться предварительная форма оплаты намеченной к поставке продукции. В

этом случае производственное предприятие выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию. Поступившая сумма в бухгалтерии производственного предприятия рассматривается как кредиторская задолженность и отражается следующей записью:

Дебет счета 51 «Расчетный счет»;

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

После отгрузки продукции она считается реализованной и в бухгалтерском учете списывается записью:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

Кредит счета 90 «Продажи».

В том случае, когда предварительная оплата производится в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретной счет-фактурой, то поступившие от покупателей платежи в виде аванса отражаются на счетах бухгалтерского учета следующей записью:

Дебет счета 51 «Расчетный счет»;

Кредит счета 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным».

Одновременно производится начисление НДС, подлежащего взносу в бюджет, с суммы полученного аванса по установленной ставке. На сумму начисленного НДС делается запись:

Дебет счета 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным»;

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом».

При отгрузке продукции покупателям на сумму НДС вначале восстанавливается сумма полученного аванса. Эта операция в бухгалтерском учете отражается обратной записью:

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом»;

Дебет счета 62, субсчет «Расчеты по авансам полученным».

Возможна ситуация, когда покупатель может отказаться от отгруженных в его адрес готовых изделий, если груз послан ошибочно, с нарушением срока поставки, низкого качества продукции и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии предприятия операции, связанные с отгрузкой и реализацией продукции, сторнируются. Тогда стоимость отгруженной продукции в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 76-2 «Расчеты по претензиям»;

Кредит счета 43 «Готовая продукция».

## 2.6. Учет коммерческо-сбытовых расходов

На производственных предприятиях, кроме расходов, связанных с производством продукции, возникают также расходы, связанные с ее отгрузкой и реализацией. Эти расходы называются коммерческо-сбытовыми (внепроизводственными), и они вместе с производственной себестоимостью составляют полную себестоимость продукции.

Затраты, относящиеся к коммерческо-сбытовым расходам, подробно рассмотрены нами в разделе 1.3. Стоит напомнить, что затраты по упаковке и транспортировке продукции, возмещаемые покупателями, в состав коммерческо-сбытовых расходов не включаются.

Для учета коммерческо-сбытовых расходов используют активный синтетический счет 44 «Расходы на

продажу». Их аналитический учет ведется по статьям расходов в соответствии с утвержденной сметой.

Коммерческо-сбытовые расходы в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» и кредиту счетов:

10 «Материалы» – на стоимость израсходованных материалов и тары на упаковку продукции на складе;

23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань, аэропорт) отправления;

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму отчислений на социальные нужды от заработной платы работников, занятых упаковкой, сбытом и сопровождением продукции;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, связанных с упаковкой, затариванием готовой продукции на складе, погрузкой ее на транспортные средства и сопровождением груза;

71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами за транспортировку готовой продукции и ее выгрузку;

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на сумму расходов по рекламе, а также услуг транспортных организаций (железнодорожных и водных) оплаченных расчетными чеками за перевозку готовой продукции и др.

Коммерческо-сбытовые расходы присоединяют к производственной себестоимости отдельных видов реализованной и отгруженной продукции по прямому признаку. И лишь в той их части, которая не может быть отнесена по прямому признаку, она распределяется между отдельными видами реализованной и отгруженной продукции пропорционально ее массе, объему и производственной себестоимости или стоимости по отпускным ценам. В связи с этим, в текущем учете коммерческие расходы необходимо подразделять на **прямые расходы**, относимые на отдельные виды продукции по прямому признаку, и **косвенные**, распределяемые между отдельными видами продукции пропорционально той или иной условной базе. При этом база для распределения различных видов косвенных расходов, как правило, не может быть одинаковой, поэтому они должны распределяться по каждой статье коммерческих расходов в отдельности.

Присоединение косвенных расходов к прямым дает возможность определить общую величину коммерческих расходов в разрезе отдельных видов реализованной и отгруженной продукции.

После этого все выявленные коммерческо-сбытовые расходы распределяют между реализованной продукцией и остатком неотгруженной (нереализованной) продукции. При этом коммерческо-сбытовые расходы, относящиеся к реализованной продукции, в бухгалтерском учете списываются записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

Коммерческо-сбытовые расходы, относящиеся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, остаются на счете 44 «Расходы на продажу», а при составлении баланса отражаются по статье «Прочие запасы, затраты». Таким образом, на производственных предприятиях всегда возникает переходящий остаток коммерческо-сбытовых расходов, который необходимо учитывать при последующем их распределении. Вместе с тем в распределении коммерческо-сбытовых расходов возникают две стадии: на первой стадии производится распределение их между отдельными видами продукции, а на второй – между реализованной продукцией и остатком неотгруженных, еще не реализованных изделий.

В целом система построения синтетического и аналитического учета коммерческо-сбытовых расходов и последовательность расчетов распределения можно представить в виде схемы, приведенной на рис. 1.

## 2.7. Учет результатов от продажи готовой продукции

Целью отражения хозяйственных операций по выпуску и реализации готовых изделий на счетах бухгалтерского учета является выявление финансового результата от реализации продукции. Результатом от реализации может быть прибыль или убыток. Для определения финансового результата от реализации по окончании месяца производится подсчет оборотов по дебету и кредиту счета 90 «Продажи». Путем сопоставления кредитового оборота с дебетовым выявляется финансовый результат от реализации продукции (прибыль или убыток). Если кредит счета 90 «Продажи» окажется больше, чем дебет, то получена прибыль, которая в конце месяца полностью списывается на увеличение прибыли организации и в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 99 «Прибыли или убытки».

В случае, когда дебет счета 90 «Продажи» окажется больше, чем кредит, то получен убыток, который списывается на уменьшение прибыли организации. При этом в бухгалтерском учете производится следующая запись:

Дебет счета 99 «Прибыли или убытки»;

Кредит счета 90 «Продажи».

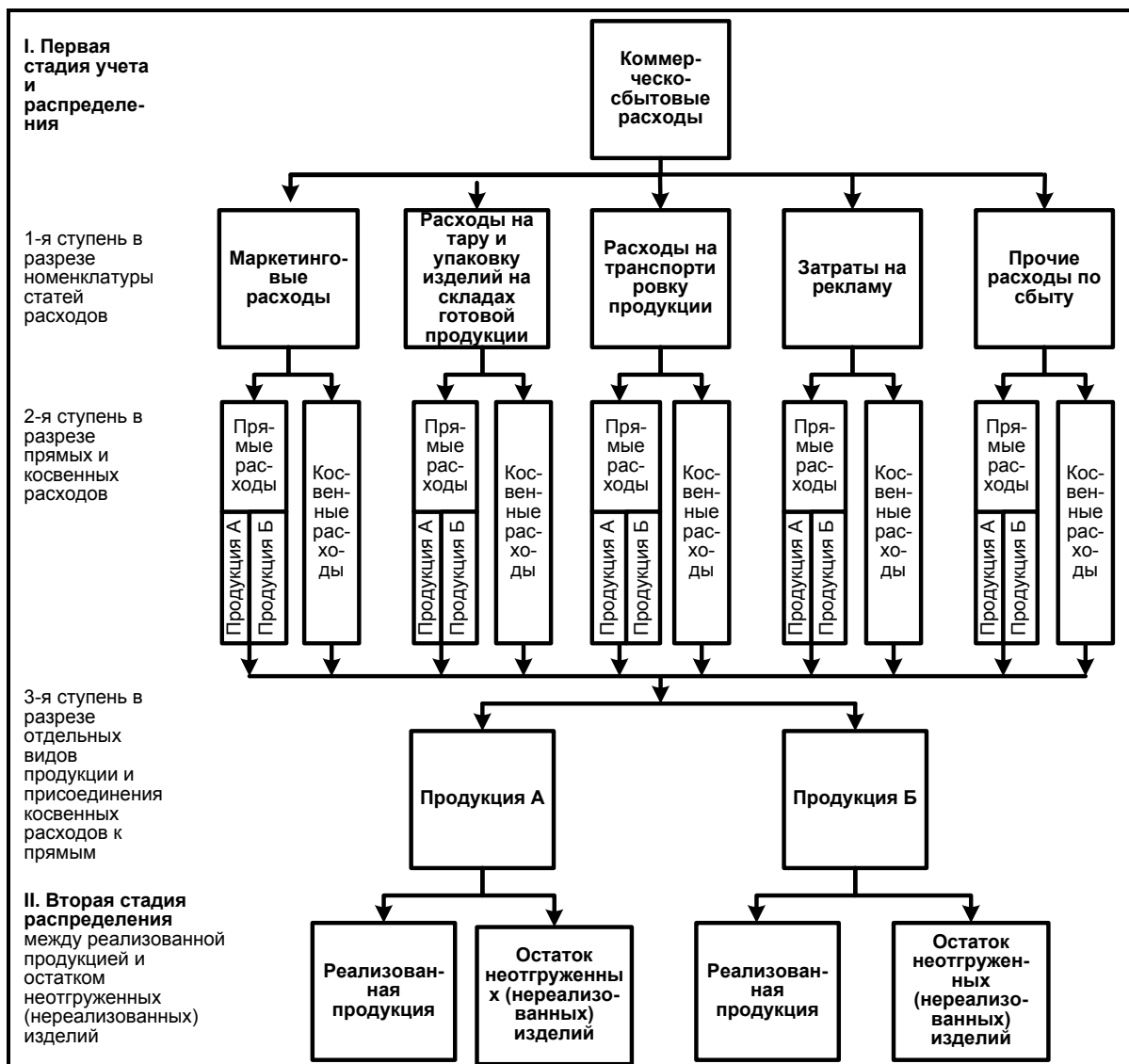


Рис. 1. Система построения учета и распределения коммерческо-сбытовых расходов

Отражение убытка от реализации продукции выше-названной записью предусмотрено действующей инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций (2001 г.). К сожалению, указанная методология списания сумм убытков на практике порой приводит к ошибочному завышению объемов реализации продукции, что, в свою очередь, искажает налогооблагаемую базу по расчетам налогов, сборов и отчислений, для которых базовым показателем является объем реализации продукции. В связи с этим целесообразнее было бы убыток от реализации продукции отражать следующей сторнировочной записью:

Дебет счета 90 «Продажи»;

Кредит счета 99 «Прибыли или убытки».

В этом случае не происходит завышения объема реализации продукции. Кроме того, достигается единообразие при отражении финансового результата от реализации продукции.

Организации могут открывать к счету 90 «Продажи» следующие субсчета для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж: 90-1 «Выручка от продаж», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные пошлины», 90-6 «Налог с продаж», 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» и др.

Записи по указанным выше субсчетам производятся накопительно в течение отчетного года. По окончании каждого месяца сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5, 90-6 сопоставляется с итогом кредитового оборота по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эту сумму необходимо списывать заключительным оборотом отчетного месяца со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». В этом случае синтетический счет 90 «Продажи» на конец месяца остатка не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют либо дебетовое, либо кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. При этом необходимо иметь в

виду, что до конца отчетного года по всем субсчетам счета 90 «Продажи» никаких списаний не должно быть.

В декабре отчетного года, после списания финансового результата за указанный месяц, все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), должны закрываться внутренними записями на субсчет 90-9. В результате произведенных записей на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов сальдо иметь не будет.

Вышеизложенный порядок отражения операций по счету 90 «Продажи» позволяет не только исчислить результат от продажи продукции (работ, услуг) за отчетный месяц, но и предоставляет информацию, необходимую для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

### 3. СИСТЕМА БЮДЖЕТИРОВАНИЯ И ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

#### 3.1. Разработка бюджетов продаж и коммерческих расходов

В современных условиях успешная деятельность организации не может быть реализована без создания системы внутрихозяйственного планирования. Одной из составляющих данной системы является бюджетирование.

Качественное бюджетирование предполагает участие в плановом процессе многих специалистов: маркетологов, экономистов, финансистов, бухгалтеров, технологов, специалистов в области налогообложения, нормирования трудовых и материальных ресурсов и др. Бюджет представляет собой план, выраженный в натуральных и денежных единицах. Он служит инструментом для управления доходами, расходами и ликвидностью организации. Бюджеты разрабатываются как в целом для организации (сводный или главный бюджет), так и для ее структурных подразделений или отдельных функций деятельности (частные бюджеты).

**Главный бюджет** представляет собой скоординированный по всем подразделениям или функциям деятельности план работы для организации в целом. В результате его составления создаются:

- план прибылей и убытков;
- прогноз денежных потоков;
- прогнозный бухгалтерский баланс (отчет о финансовом положении).

Главный бюджет организации состоит из двух основных бюджетов – финансового и операционного.

**Финансовый бюджет (план)** в наиболее общем виде представляет собой баланс доходов и расходов организации. Основной целью финансового бюджета является отражение предполагаемых источников поступления финансовых средств и направлений их использования.

**В операционном бюджете** хозяйственная деятельность организации отражается через систему специальных технико-экономических показателей, ха-

рактеризующих отдельные стороны и стадии производственно-хозяйственной деятельности.

Конечной целью разработки операционного бюджета является составление сводного плана прибылей и убытков. При его формировании используются следующие бюджеты:

1. Бюджет продаж.
2. Бюджет коммерческих расходов.
3. Бюджет производства.
4. Бюджет закупки и использования материальных запасов.
5. Бюджет трудовых затрат.
6. Бюджет общепроизводственных расходов.
7. Бюджет административно-управленческих расходов.

Разработка операционного бюджета начинается, как правило, с составления **бюджета продаж** (табл. 3.1). Это связано с тем, что от величины и стоимости реализации во многом зависят все остальные экономические показатели деятельности организации: объем производства, себестоимость, прибыль и др.

Предварительным этапом работы по подготовке бюджета продаж является составление прогноза объема продаж, состоящего из следующих стадий:

- исследование конъюнктуры рынка (анализ продаж предшествующего периода, сегментация рынка, выбор целевого рынка, определение емкости рынка, прогноз развития рынка);
- планирование ассортимента (формирование структуры ассортимента, планирование освоения новых изделий);
- оценка конкурентоспособности товара;
- планирование и разработка продажной цены.

В качестве факторов, влияющих на объем продаж, можно выделить:

- объем продаж предшествующих периодов;
- производственные мощности;
- относительная прибыльность продукции;
- сезонные колебания;
- долгосрочные тенденции продаж для различных товаров;
- конкуренция и пр.

На основе прогноза объема продаж составляется бюджет продаж. Бюджет продаж формируется как «сверху вниз» на базе стратегического планирования (например, исходя из емкости рынка, доли на рынке), так и «снизу вверх», принимая во внимание отдельных клиентов или продукцию. Во многих случаях объем продаж ограничивается имеющимися производственными мощностями.

Основным источником информации при составлении бюджета продаж являются данные отдела маркетинга, сбыта или коммерческого отдела. При сборе исходной информации должна предусматриваться ответственность структурных подразделений по предоставлению информации с целью взаимовязки необходимых показателей.

На основе данных, приведенных в бюджете продаж, разрабатывается **бюджет коммерческих расходов** (табл. 3.2). К коммерческим расходам можно отнести затраты, рассмотренные нами в разделе 1.3.

Большинство затрат, связанных с реализацией продукции, планируется в процентном отношении к объему продаж. Величина планируемого процента зависит от жизненного цикла продукции. В качестве исключения можно назвать арендные платежи за складские помещения.



Таблица 3.1

**БЮДЖЕТ ПРОДАЖ на 2002 год**

Наименование	2001 г. факт	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	2002 г.
Запланированные продажи, ед.														
Изделие 1	150 000	7 000	10 000	18 000	20 000	15 000	9 000	7 000	10 000	19 000	20 000	21 000	25 000	181 000
Изделие 2	12 000	650	800	2 000	1 000	1 500	900	850	900	950	1 000	1 100	3 500	15 150
Изделие 3	200 000	10 000	12 000	25 000	20 000	17 000	19 000	21 000	23 000	19 000	15 000	18 000	20 000	219 000
Цена за единицу, руб.														
Изделие 1	80	81,2	82,42	83,66	84,92	86,19	87,48	88,79	90,12	91,47	92,84	94,23	95,64	88,25
Изделие 2	280	284,2	288,46	292,79	297,18	301,63	306,15	310,74	315,4	320,13	324,93	329,80	334,75	308,85
Изделие 3	83	84,25	85,51	86,79	88,09	90,22	91,57	92,94	94,33	95,75	97,19	98,65	100,13	92,19
Запланированные продажи, руб.														
Изделие 1	12 000 000	568 400	824 200	1 505 880	1 698 400	1 292 850	787 320	621 530	901 200	1 737 930	185 680	1 978 830	2 391 000	14 493 220
Изделие 2	3 360 000	184 730	230 768	585 580	297 180	452 445	275 535	264 129	283 860	304 123,5	324 930	362 780	1 171 625	473 76 85,5
Изделие 3	166 00 000	842 500	1 026 120	2 169 750	1 761 800	1 533 740	1 739 830	1 951 740	2 169 590	1 819 250	1 457 850	1 775 700	2 002 600	20 250 470
<b>Всего продажи (руб.)</b>	<b>31 960 000</b>	<b>1 595 630</b>	<b>2 081 088</b>	<b>4 261 210</b>	<b>3 757 380</b>	<b>3 279 035</b>	<b>2 802 685</b>	<b>2 837 399</b>	<b>3 354 650</b>	<b>3 861 304</b>	<b>1 968 460</b>	<b>4 117 310</b>	<b>5 565 225</b>	<b>39 481 376</b>

\*цены планируются с учетом ожидаемой инфляции (1,5% в месяц)

Таблица 3.2

**БЮДЖЕТ КОММЕРЧЕСКИХ РАСХОДОВ на 2002 год**

Наименование	2001 г. факт	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	2002 г.
Запланированные продажи,	31 960 000	1 595 630	2 081 088	4 261 210	3 757 380	3 279 035	2 802 685	2 837 399	3 354 650	3 861 304	1 968 460	4 117 310	5 565 225	39 481 376
Ставки переменных коммерческих расходов на рубль продаж, %														
Комиссионные														
Доставка собственным транспортом	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	
Премияльные	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	
Прочие переменные расходы	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	0,1%	
<b>ИТОГО</b>														
Планируемые переменные коммерческие расходы, руб.		25 530	33 279	68 179	60 118	52 464	44 842	45 398	53 674	61 780	31 495	65 876	89 043	631 678
Плюс														
Планируемые постоянные коммерческие расходы, руб., в т.ч.:		17552	22982	46874	41332	36068	30830	31212	36902	42474	21564	45290	61218	434298
Реклама и продвижение товара														
Маркетинг														
Оклады торговых агентов		5 968	7 814	15 937	14 053	12 264	10 482	10 612	12 547	14 442	7 332	15 400	20 814	147 665
Командировочные расходы		8 776	11 491	23 437	20 666	18 034	15 415	15 606	18 451	21 237	10 782	22 645	30 609	217 149
Прочие постоянные расходы		2 808	3 677	7 500	6 613	5 770	4 933	4 994	5 904	6 795	3 450	7 245	9 795	69 484
Итого														
Общие планируемые коммерческие расходы		<b>43 082</b>	<b>56 261</b>	<b>115 053</b>	<b>101 450</b>	<b>88 532</b>	<b>75 672</b>	<b>76 610</b>	<b>90 576</b>	<b>104 254</b>	<b>53 059</b>	<b>111 166</b>	<b>150 261</b>	<b>1 065 976</b>
минус														
амортизация		4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	4 000	48000

Наименование	2001 г. факт	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь	2002 г.
Итого к выплате по коммерческим расходам		39 082	52 261	111 053	97 450	84 532	71 672	72 610	86 576	100 254	49 059	107 166	146 261	1017976

\* К затратам текущего периода не относятся амортизационные отчисления, а также расходы, оплаченные ранее или предстоящие  
 \*\* Постоянные коммерческие расходы запланированы с учетом ожидаемой инфляции (1,5% в месяц)

Разработка бюджетов включает в себя четыре основных этапа (рис. 3.1):

- постановка проблемы и сбор исходной информации для разработки проекта бюджета;
- анализ и обобщение собранной информации, расчет научно обоснованных показателей деятельности организации, формирование проекта бюджета;
- оценка проекта бюджета;
- утверждение бюджета.

При формировании бюджета продаж и бюджета коммерческих расходов необходимым условием является использование метода «нулевого баланса». Бюджеты должны составляться не на основе затрат за прошедший период, а на базе запланированных мероприятий.

Бюджеты необходимо формировать на базе одного из альтернативных вариантов плана. Возможны следующие варианты: *пессимистический, вероятностный и оптимистический.*

**Пессимистический** вариант должен преследовать минимальную цель и требовать максимального сокращения имеющихся ресурсов. **Вероятностный** вариант должен ориентироваться на достижение максимальных целей при умеренном использовании ресурсов. **Оптимистический** вариант должен предусмотреть выполнение максимальной цели при эффективном использовании всех ресурсов.

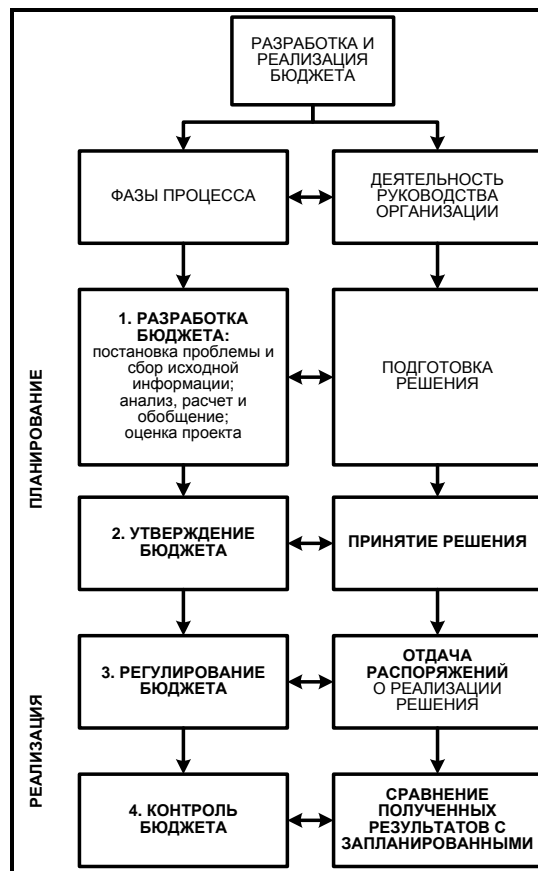


Рис. 3.1. Схема разработки и реализации бюджета

Формируемые бюджеты должны отвечать следующим требованиям:

1. Бюджеты должны быть напряженными, но достижимыми. Лишь сбалансированность мотивирует соблюдение бюджета.
2. Право на существование имеет только действительный бюджет. Теневой или аварийный бюджеты недопустимы.
3. Бюджет является обобщающим планом в натуральных и денежных единицах.
4. Ответственный за исполнение бюджета должен принимать участие в его разработке для того, чтобы со всей ответственностью отнестись к составлению бюджета.
5. Бюджет является своеобразной инструкцией к записи по счетам. Он требует равенства планируемых и фактических данных.
6. Бюджет остается неизменным во время бюджетного периода.

Составленный бюджет должен проходить согласование со всеми службами организации, участвующими в его формировании, после чего он предоставляется на рассмотрение и утверждение руководству. После одобрения руководством организации бюджет становится действующим. Он должен быть обязательно принят перед нача-

лом хозяйственного года для того, чтобы требуемые мероприятия могли быть своевременно выполнены.

### 3.2. Внутрихозяйственная отчетность по коммерческо-сбытовой деятельности

Наличие внутрихозяйственной отчетности является одним из условий, способствующих эффективной деятельности организации. Управление коммерческо-сбытовой деятельностью основывается на информации, получаемой из регистров оперативного, финансового, управленческого и статистического учетов использование отчетов о продажах (табл. 3.3 и 3.4), позволяет получать своевременную и достоверную информацию:

- необходимую для планирования объема производства;
- об объеме продаж;
- об отклонении фактических продаж от запланированных;
- о тенденциях изменения динамики продаж отдельного товара или группы товаров;
- о покупателях, их предпочтениях и периодичности производимых ими закупок;
- о возникновении сомнительной задолженности;
- об исполнении бюджета продаж и т.д.

Организация может создавать собственную систему внутренней отчетности, способную дать необходимую информацию для принятия оперативных и стратегических решений по коммерческо-сбытовой деятельности. К такому роду информации можно отнести сведения о качестве продукции, браке, коммерческих расходах, расходах на рекламу, о формировании прибыли и т.д. Данная информация может предоставляться как в стоимостном, так и в натуральном измерении. В качестве примера внутрихозяйственной отчетности по коммерческо-сбытовой деятельности можно привести:

- отчет о продажах;
- отчет о коммерческих расходах;
- отчет о движении готовой продукции и пр.

На основании данных, отраженных в отчете о коммерческих расходах, можно получить информацию:

- о затратах, связанных с коммерческо-сбытовой деятельностью;
- об эффективности используемых каналов товародвижения;
- о целесообразности расходов, связанных с реализацией продукции;
- об исполнении бюджета коммерческих расходов и пр.

Таблица 3.3

**ООО «Ратибор»**  
**Отчет о продажах «Грибы маринованные»**  
**за 01 – 09 марта 2002 г.**

Шифр продукции 12063 Единица измерения – банки

План продаж, шт.					Минимальный уровень запасов			Продажная цена (руб.)							
на месяц		на отчетный период						плановая		минимальная					
15 000		2 000			1 000			12		10					
Готовая продукция					Продажи										
Дата	остаток на начало дня		поступило (выпущено) за день		планируемые			сведения о покупателе					фактические		
	Количество	№ и дата накладной	Количество	№ и дата накладной	количество	цена, руб.	сумма, руб.	наименование покупателя	№ и дата договора (контракта)	№ и дата счета-фактуры	№ и дата накладной	прочие сведения (вид оплаты и т.п.)	Количество	цена, руб.	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
01.03.02	1 100	5в	1 235	27в	1 500	12	18 000	ООО Нива	7 от 15.01.01	10	32	б/нал	1 600	12	19 200
...															
09.03.02	735	12в	1 250	50в	500	12	6 000	РБОФ Фортис	35 от 03.02.01	65	70	б/нал	700	12	8 400
Итого:	1 285		2 485		2 000	12	24 000						2 300	12	27 600

Отчет составил кладовщик \_\_\_\_\_ И. И. Иванов  
Отчет проверил бухгалтер \_\_\_\_\_ Г. Г. Григорьев

Таблица 3.4

**ООО «Ратибор»**  
**Сводка о продажах по видам продукции за 01 – 09 марта 2002 г.**

Шифр продукта	Наименование продукта	Единица измерения	Готовая продукция						Месячный план продаж			Продано с начала месяца			Отклонение (факт/план)			Текущий запас готовой продукции	Минимально допустимый уровень запасов
			остаток на начало отчетного периода			поступило (выпущено) за отчетный период			количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.		
			количество	цена, руб.	сумма, руб.	количество	цена, руб.	сумма, руб.											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
12 063	Грибы маринованные	банки	1 100	12	13 200	2 485	12	29 820	15 000	12	180 000	2 300	12	27 600	12 700	12	152 400	1 285	1 000
1 378	Опята соленые	банки	895	15	13 425	1 700	15	25 500	14 000	15	210 000	2 100	15	31 500	11 900	15	178 500	495	1 000
1 450	Хрен	банки	1 220	7	8 540	2 500	7	17 500	16 000	7	112 000	3 500	7	24 500	12 500	7	87 500	220	800
1 489	Консервы свиные	банки	1 800	20	36 000	3 500	20	70 000	25 000	20	500 000	4 000	20	80 000	21 000	20	420 000	1 300	1 500
1 520	Консервы говяжьи	банки	1 500	32,5	48 750	3 200	32,5	104 000	23 000	32,5	747 500	4 200	32,5	136 500	18 800	32,5	611 000	500	1 200

Итого		6 505	119 915	13 385		246 820	93 000		1 749 500	16 100		300 100	76 900		1 449 400	2 000	2 800
-------	--	-------	---------	--------	--	---------	--------	--	-----------	--------	--	---------	--------	--	-----------	-------	-------

Отчет составил кладовщик \_\_\_\_\_ И. И. Иванов  
 Отчет проверил бухгалтер \_\_\_\_\_ Г. Г. Григорьев

В зависимости от преследуемых целей отчеты о продажах и коммерческих расходах могут быть составлены:

- в разрезе покупателей;
- по каждому виду выпускаемой продукции;
- по товарной группе;
- каналам сбыта (розница, опт, мелкий опт);
- по формам оплаты (безналичный и/или наличный расчет, бартер) и т.д.

Отчеты по продажам и коммерческим расходам могут составляться по одному или нескольким признакам. Выбор варианта и частота составления отчета зависит от потребностей конкретной организации.

Составление отчетов о движении готовой продукции позволяет:

- оперативно и своевременно получать достоверную информацию о запасах готовой продукции;
- предотвращать перепроизводство продукции и, как следствие – затоваривание;
- планировать уровень запасов готовой продукции для выполнения долгосрочных контрактов и удовлетворения требований потенциальных клиентов.

Отчеты о движении готовой продукции могут составляться как в разрезе складов готовой продукции, ассортимента товара, так и совмещая эти показатели.

Отчеты о продажах, коммерческих расходах и движении готовой продукции, в зависимости от потребностей организации и отраженных в них данных, используются как для составления финансовой и статистической отчетности, так и для принятия соответствующих управленческих решений.

## 4. ПРИНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ ПО КОММЕРЧЕСКО-СБЫТОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

### 4.1. CVP-анализ как основа для принятия управленческих решений

В практической деятельности руководителю любого предприятия приходится принимать множество разнообразных управленческих решений. Каждое принимаемое решение, касающееся цены, затрат предприятия, объема и структуры ассортимента реализуемой продукции, в конечном итоге сказывается на финансовом результате предприятия. Простым и весьма точным способом определения взаимосвязи и взаимозависимости между этими категориями является установление точки безубыточности – определение момента, начиная с которого доходы предприятия полностью покрывают его расходы.

Одним из мощных инструментов менеджеров в определении точки безубыточности является методика анализа взаимосвязи

**«затраты – объем – прибыль» (Cost – Volume – Profit; далее CVP – анализ).**

Этот вид анализа является одним из наиболее эффективных средств планирования и прогнозирования деятельности предприятия. Он помогает руководителям предприятий выявить оптимальные пропорции между переменными и постоянными затратами, ценой и объемом реализации, минимизировать предпринимательский риск. Бухгалтеры, аудиторы, эксперты и консультанты,

используя данный метод, могут дать более глубокую оценку финансовых результатов и точнее обосновать рекомендации для улучшения работы предприятия.

Ключевыми элементами CVP анализа выступают **маржинальный доход**,<sup>6</sup> **порог рентабельности (точка безубыточности)**, **производственный левверидж**<sup>7</sup> и **маржинальный запас прочности**.

Под **маржинальным доходом** понимается разница между выручкой предприятия от продажи продукции (работ, услуг) и суммой ее производственной себестоимости.

**Порог рентабельности (точка безубыточности)** — это показатель, характеризующий объем реализации продукции, при котором выручка предприятия от продажи продукции (работ, услуг) равна всем его совокупным затратам, т.е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка.

**Производственный левверидж** — это механизм управления прибылью предприятия в зависимости от изменения объема реализации продукции (работ, услуг).

**Маржинальный запас прочности** — это процентное отклонение фактической выручки от продажи продукции (работ, услуг) от пороговой выручки (порога рентабельности).

**Определение маржинального дохода.** Для расчета объема выручки, покрывающего постоянные и переменные затраты, организации в своей практической деятельности используют такие показатели, как **величина и коэффициент маржинального дохода**.

**Величина маржинального дохода** показывает вклад предприятия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

Существует два способа определения величины маржинального дохода.

При первом способе из выручки предприятия за проданную продукцию вычитают все переменные затраты. При втором же способе величина маржинального дохода определяется путем сложения постоянных затрат и прибыли предприятия.

Под **средней величиной маржинального дохода** понимают разницу между ценой продукции и средними переменными затратами. Средняя величина маржинального дохода отражает вклад единицы изделия в покрытие постоянных затрат и получение прибыли.

**Коэффициентом маржинального дохода** называется доля величины **маржинального дохода** в выручке от реализации или (для отдельного изделия) доля средней величины **маржинального дохода** в цене товара.

Взаимосвязь между затратами, объемом и результатами может быть выражена следующей формулой:

$$N = \frac{S^{пост} + P}{M_{ед}} = \frac{S^{пост} + P}{Ц_{ед} - S_{ед}^{пер}},$$

где

**N** – объем продукции в натуральных показателях;

**Ц<sub>ед</sub>** – цена единицы продукции;

<sup>6</sup> Маржа – разность между ценой покупателя и ценой продавца.

<sup>7</sup> Левверидж (англ.) – рычаг. Производственный левверидж – это механизм управления прибылью фирмы, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат.

$S^{пост}$  – сумма постоянных затрат;

$S_{ед}^{пер}$  – сумма переменных затрат на единицу продукции;

$M_{ед}$  – сумма маржинального дохода на единицу продукции.

$P$  – сумма прибыли;

**Ситуация 1.** Консервное предприятие выпускает и продает консервы говяжьи. Планируемый объем продаж за месяц составляет 6 000 банок. Консервы продаются по цене 32,5 руб. за 1 банку. При этом переменные затраты на единицу изделия составляют 17,5 руб., постоянные затраты – 68 000 руб., планируемая прибыль – 22 000 руб.

С помощью приведенной формулы попытаемся установить взаимосвязь между всеми показателями, рассматриваемыми в данной ситуации и определить влияние каждого фактора на планируемые результаты.

Определим планируемый объем продаж при ожидаемой прибыли в сумме 22 000 руб.:

$$N = \frac{S^{пост} + P}{C_{ед} - S_{ед}^{пер}} = \frac{68\,000 + 22\,000}{32,5 - 17,5} = 6\,000 \text{ банок.}$$

Отсюда объем безубыточной реализации продукции (при  $P = 0$ ) составит:

$$N = \frac{S^{пост} + P}{C_{ед} - S_{ед}^{пер}} = \frac{68\,000 + 0}{32,5 - 17,5} = 4\,533 \text{ банок.}$$

Определим сумму ожидаемой прибыли при заданных координатах:

$$P = N(C_{ед} - S_{ед}^{пер}) - S^{пост} = 6\,000(32,5 - 17,5) - 68\,000 = 22\,000 \text{ руб.}$$

Определим сумму постоянных затрат при заданных координатах:

$$S^{пост} = N(C_{ед} - S_{ед}^{пер}) - P = 6\,000(32,5 - 17,5) - 22\,000 = 68\,000 \text{ руб.}$$

Определим планируемую цену продаж:

$$C_{ед} = S_{ед}^{пер} + \frac{S^{пост} + P}{N} = 17,5 + \frac{68\,000 + 22\,000}{6\,000} = 32,5 \text{ руб.}$$

Определим сумму переменных затрат на единицу изделия:

$$S_{ед}^{пер} = C_{ед} - \frac{S^{пост} + P}{N} = 32,5 - \frac{68\,000 + 22\,000}{6\,000} = 17,5 \text{ руб.}$$

Определим сумму маржинального дохода на единицу продукции:

$$M = \frac{S^{пост} + P}{N} = \frac{68\,000 + 22\,000}{6\,000} = 15 \text{ руб.}$$

Следует отметить, что основным условием проведения анализа взаимосвязи «затраты-объем-прибыль» является деление затрат организации на постоянные и пере-

менные. Как известно, постоянные затраты не зависят от объема производства и продаж, а переменные – изменяются пропорционально изменению этого показателя. В связи с этим, для установления точки безубыточности, дополнительно к приведенной выше формуле считаем целесообразным использовать показатель **коэффициента реагирования продукта**.

Его можно определить по следующей формуле:

$$K_N = \frac{N_Б}{N_P},$$

где

$K_N$  – коэффициент реагирования продукта;

$N_Б$  – объем безубыточной реализации продукции;

$N_P$  – объем прибыльной реализации продукции.

В рассматриваемой нами ситуации коэффициент реагирования продукта составит:

$$K_N = \frac{4\,533}{6\,000} = 0,7.$$

С помощью данного коэффициента определим показатели безубыточности, зависящие от объема реализации продукции.

1. Определим объем реализации продукции в стоимостном выражении:

$$(6\,000 * 32,5) * 0,76 = 148\,200 \text{ руб.}$$

2. Определим цену безубыточной реализации продукции:

$$32,5 * 0,76 = 24,70 \text{ руб. или } 148\,200 / 6\,000 = 24,70$$

Вместе с тем, необходимо иметь в виду, что с помощью коэффициента реагирования продукта нельзя определить переменные затраты и маржинальный доход на единицу продукции, так как эти показатели, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину и изменениям не подвергаются. В рассматриваемой ситуации эти показатели в структуре цены безубыточности реализации продукции соответственно составляют 17,5 и 15 руб.

**Определение размера прибыли.** Использование CVP-анализа в практике работы коммерческих организаций помогает оперативно и качественно решить многие задачи, например, определить размер прибыли при различных объемах выпуска.

**Ситуация 2.** Предприятие по производству консервов выпускает и продает мясные консервы. При этом средние переменные затраты на производство и сбыт одной условной банки составляют 17,5 рублей. Консервы продаются по цене 32,5 рублей за штуку. Постоянные затраты предприятия в месяц составляют 68 тысячи рублей. Рассчитаем, какую прибыль может получить предприятие в месяц, если оно продаст консервы в объеме 4 000 шт., 5 000 шт., 6 000 шт.

Поскольку постоянные затраты предприятия не зависят от объема выпуска, найдем величину маржинального дохода и прибыль (как разность между величиной маржинального дохода и суммой постоянных затрат) для всех трех вариантов (табл. 4.1).

Так как средняя величина маржинального дохода одинакова для всех вариантов, расчет прибыли можно упростить. Определим прибыль предприятия при любом объеме выпуска. Для этого:

- умножив среднюю величину маржинального дохода на объемом выпуска, получим общую величину маржинального дохода;
- от общей величины маржинального дохода отнимем постоянные затраты.

Например, какую прибыль получит предприятие, если произведет и продаст 4800 условных банок?

Величина маржинального дохода для данного объема составит:

$$15 \text{ руб.} \cdot 4800 \text{ шт.} = 72\,000 \text{ руб.}$$

Прибыль составит:

$$72\,000 \text{ руб.} - 68\,000 \text{ руб.} = 4\,000 \text{ руб.}$$

**Ситуация 3.** Консервное предприятие производит и реализует говяжьи консервы, переменные затраты на единицу которых составляют 17,5 руб. Консервы продаются по цене 32,5 руб., постоянные затраты составляют 68 000 руб. Какое количество изделий предприятие должно продать, чтобы обеспечить получение 75 тыс. руб. прибыли?

Определим величину маржинального дохода. Ее можно определить как разницу между валовой выручкой и переменными затратами, а также как сумму постоянных затрат и прибыли:

$$68\,000 \text{ руб.} + 75\,000 \text{ руб.} = 143\,000 \text{ руб.}$$

Определим среднюю величину маржинального дохода как разницу между ценой одной банки консервов и средними переменными затратами:

$$32,5 \text{ руб.} - 17,5 \text{ руб.} = 15 \text{ руб.}$$

Определим количество реализуемого изделия для планируемой величины прибыли как отношение общей величины маржинального дохода к средней величине маржинального дохода.

$$143\,000 \text{ руб.} / 15 \text{ руб.} = 9\,533 \text{ шт.}$$

Таблица 4.1

**ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЯ при различных объемах выпуска** (все показатели, кроме объема выпуска, — в рублях)

№ п/п	Показатели	Объем выпуска, шт.		
		4000	5000	6000
А	Б	1	2	3
1	Выручка от реализации	130 000	162 500	195 000
2	Переменные затраты	70 000	87 500	105 000
3	Маржинальный доход (п.1 — п.2)	60 000	75 000	90 000
4	Постоянные затраты	68 000	68 000	68 000
5	Прибыль (п.3 — п.4)	-8 000	7 000	37 000
6	Средняя величина маржинального дохода	15,0	15,0	15,0

**Ситуация 4.** Консервное предприятие планирует продать 6000 шт. говяжьих консервов. Средние переменные затраты на производство и сбыт составляют 17,5 руб., постоянные затраты – 68 000 руб. Предприятие планирует получить прибыль в размере 15 000 руб. По какой цене следует продать изделие?

1. Определим величину маржинального дохода, прибавив к постоянным затратам планируемый объем прибыли:

$$68\,000 \text{ руб.} + 15\,000 \text{ руб.} = 83\,000 \text{ руб.}$$

2. Определим среднюю величину маржинального дохода, разделив общую величину маржинального дохода на количество реализуемых изделий:

$$83\,000 \text{ руб.} : 6\,000 \text{ банок} = 13,83 \text{ руб.}$$

3. Определим цену одной банки консервов, прибавив к средней величине маржинального дохода средние переменные затраты:

$$13,83 \text{ руб.} + 17,5 \text{ руб.} = 31,33 \text{ руб.}$$

Приведенные данные показывают, что CVP-анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение между переменными и постоянными затратами, ценой и объе-

мом производства продукции. Ситуации, которые мы рассмотрели, свидетельствуют, что главная роль в выборе стратегии поведения предприятия принадлежит величине маржинального дохода. Очевидно, что добиваться увеличения прибыли можно, увеличив величину маржинального дохода. Достичь этого можно разными способами: снизить цену продажи и соответственно увеличить объем реализации; увеличить объем реализации и снизить уровень постоянных затрат; пропорционально изменять переменные, постоянные затраты и объем выпуска продукции. Кроме того, на выбор модели поведения предприятия существенное влияние оказывает также величина маржинального дохода в расчете на единицу продукции. Одним словом, в использовании величины маржинального дохода заложен ключ к решению проблем, связанных с затратами и доходами предприятия.

**Определение точки безубыточности.** CVP-анализ соотношения «затраты — объем — прибыль» на практике иногда называют анализом точки безубыточности. Под **точкой безубыточности** понимается такая выручка и такой объем производства предприятия, которые обеспечивают покрытие всех его затрат и нулевую прибыль, т.е. это тот объем продаж, при котором предприятие не имеет ни прибыли, ни убытка. Эту точку также называют «критической», или «мертвой», или точкой «равновесия». В экономической литературе часто можно встретить обозначение этой точки как ВЕР (аббревиатура «break-even point»), то есть точка или порог рентабельности.

Для вычисления точки безубыточности (порога рентабельности) используются три метода: **графический, маржинального дохода и уравнений.**

При **графическом методе** нахождение точки безубыточности (порога рентабельности) сводится к построению комплексного графика «затраты – объем – прибыль». Для определения точки безубыточности графическим методом используем следующую ситуацию.

**Ситуация 5.** Деятельность консервного предприятия характеризуется следующими показателями.

На основе имеющихся данных построим график безубыточности (порога рентабельности) (рис. 4.1).

1. Построим график зависимости выручки от объема реализации продукции (ОА). Исходя из показателей консервного предприятия объем выпуска продукции составляет 6 000 ед. Выручка при таком объеме — 195 000 руб. (6 000 ед. \* 32,5 руб.) – точка А.

2. Построим график общих расходов. Для этого сначала отложим от нулевой точки отрезок (ОС), соответствующий сумме постоянных расходов – 68 000 руб. Общие расходы на выпуск 6000 ед. продукции составят 173 000 руб. (105 000+68 000) – точка D. Соединив точки С и D, мы получим этот график.

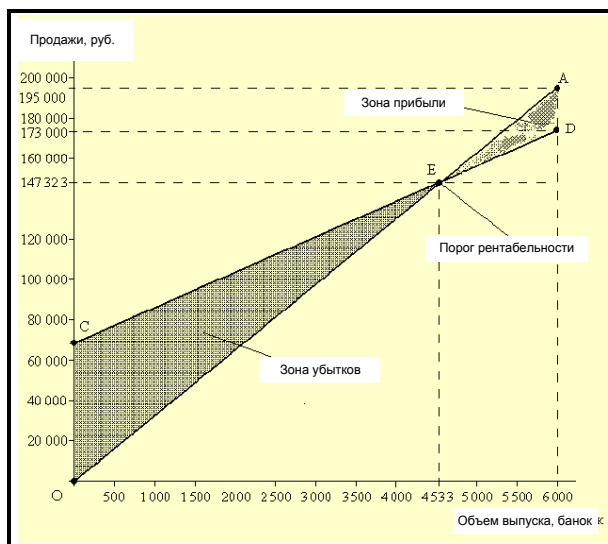


Рис. 4.1. График безубыточности (порога рентабельности)

Таблица 4.2

**ПОКАЗАТЕЛИ КОНСЕРВНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**  
(показатели, кроме объема производства в рублях)

№ п/п	Показатели	Объем производства 6000 банок	
		Всего	На единицу
А	Б	1	2
1	Выручка от реализации	195 000	32,5
2	Переменные расходы	105 000	17,5
3	Маржинальный доход	90 000	15
4	Постоянные затраты	68 000	x
5	Прибыль	22 000	x

Точкой безубыточности (E) является точка пересечения графика выручки от реализации (OA) и графика общих затрат (CD). Вертикальная проекция из точки E на ось X показывает объем безубыточной реализации в натуральных единицах – 4 533 банок. Горизонтальная проекция из точки E на ось Y показывает объем безубыточной реализации в суммовом выражении – 147 323 руб.

Таким образом, согласно построенному графику точка безубыточности в данной ситуации составляет 4 533 банок и 147 323 руб. В этих условиях цена безубыточной реализации одного изделия составит 24,55 руб. (147 323 руб. / 6 000 шт.).

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) в международной практике также используют метод уравнений, основанный на исчислении прибыли предприятия по формуле:

$$\text{Выручка} - \text{Переменные затраты} - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}$$

Детализируя порядок расчета показателей формулы, ее можно представить в следующем виде:

$$(\text{Цена за единицу} * \text{Количество единиц}) - (\text{Переменные затраты на единицу} * \text{Количество единиц}) - \text{Постоянные затраты} = \text{Прибыль}$$

Для определения точки безубыточности (порога рентабельности) методом уравнений воспользуемся данными приведенными в ситуации 5.

В точке безубыточности прибыль равна нулю, поэтому эта точка может быть найдена при условии равенства выручки и суммы переменных и постоянных затрат.

$$32,5x = 17,5x + 68\ 000 + 0;$$

$$15x = 68\ 000;$$

$$x = 4\ 533 \text{ банок,}$$

где

x – точка безубыточности;

32,5 – цена единицы продукции;

17,5 – переменные затраты на единицу продукции;

68 000 – общая сумма постоянных затрат.

Как видно из приведенной ситуации, безубыточность реализации достигается при объеме 4 533 банок.

Точку безубыточности можно рассчитать также в денежных единицах. Для этого достаточно умножить количество единиц продукции в точке безубыточности на стоимость единицы продукции:

$$32,5x = 32,5 * 4533 = 147\ 323 \text{ руб.}$$

Разновидностью метода уравнений является метод маржинального дохода, при котором точка безубыточности (порог рентабельности), определяется по следующей формуле:

Точка безубыточности	=	Постоянные затраты
		Норма маржинального дохода

Как найти точку безубыточности? Рассмотрим этот вопрос на материалах ситуации 5.

В целях определения точки безубыточности (порога рентабельности), необходимо ответить на вопрос: до какой суммы должна быть снижена выручка предприятия, чтобы прибыль стала нулевой? Нельзя просто сложить переменные и постоянные затраты, так как при снижении выручки переменные затраты также снизятся.

В этом случае последовательность расчетов для нахождения точки безубыточности (пороговой выручки) будет следующей:

Находим величину маржинального дохода  
 $195\ 000 \text{ руб.} - 105\ 000 \text{ руб.} = 90\ 000 \text{ руб.}$

Вычисляем коэффициент маржинального дохода  
 $90\ 000 \text{ руб.} / 195\ 000 \text{ руб.} = 0,4616$

Определяем точку безубыточности (пороговую выручку) в суммовом выражении:

$$68\ 000 \text{ руб.} / 0,4616 = 147\ 323 \text{ руб.,}$$

где

0,4616 – коэффициент маржинального дохода

Определяем точку безубыточности (порог рентабельности) в натуральном выражении:

$$147\ 323 \text{ руб.} / 32,5 \text{ руб.} = 4\ 533 \text{ банок.}$$

**Определение максимального запаса прочности.** Это показатель, характеризующий превышение фактической выручки от продажи продукции (работ, услуг) над пороговой, обеспечивающей безубыточность реализации. Маржинальный запас прочности определяется формулой:

Маржинальный запас прочности	=	Фактическая выручка – пороговая выручка	*	100%
		Фактическая выручка		

Чем выше маржинальный запас прочности, тем лучше для предприятия. Для предыдущего примера маржинальный запас прочности составляет 24,4% [(195 000 – 147323) : 195 000 × 100%]. Значение маржинального запаса прочности (24,4%) показывает, что если в силу изменения рыночной ситуации (сокращение спроса, ухудшение конкурентоспособности) выручка предприятия сократится менее чем на 24,4%, то предприятие будет

получать прибыль, если более чем на 24,4% – окажется в убытке.

**Определение производственного леве­риджа.** Производственный леве­ридж – это механизм управления прибылью предприятия, основанный на оптимизации соотношения постоянных и переменных затрат. Применение **производственного леве­риджа** позволяет прогнозировать изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения объема продаж, а также определить точку безубыточной деятельности.

Необходимым условием применения механизма производственного леве­риджа является использование маржинального метода, основанного на подразделении затрат предприятия на постоянные и переменные. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Производственный леве­ридж определяется с помощью одной из двух формул:

$$\mathcal{E}_{пл} = \frac{МД}{П} \tag{1}$$

либо

$$\mathcal{E}_{пл} = \frac{З_{пост} + П}{П} = 1 + \frac{З_{пост}}{П}, \tag{2}$$

где

$\mathcal{E}_{пл}$  — эффект производственного леве­риджа;

$МД$  — маржинальный доход;

$З_{пост}$  – постоянные затраты;

$П$  – прибыль.

Найденное с помощью формулы (1) значение эффекта производственного леве­риджа в дальнейшем используется для прогнозирования изменения прибыли в зависимости от изменения выручки предприятия. Для этого используют следующую формулу:

$$\mathcal{E}_{пл} = \frac{\Delta П}{\Delta В}, \tag{3}$$

где

$\Delta П$  – изменение прибыли, в %;

$\Delta В$  – изменение выручки, в %.

Для наглядности рассмотрим эффект производственного леве­риджа при показателях, представленных в табл. 4.3.

Используя механизм производственного леве­риджа, прогнозируем изменение прибыли предприятия в зависимости от изменения выручки, а также определим точку безубыточной деятельности. В нашей ситуации эффект производственного леве­риджа составляет 4,09 единиц (90 000 : 22 000). Это означает, что при снижении выручки предприятия на 1%, прибыль сократится на 4,09%, а при снижении выручки на 24,45% мы достигнем порога рентабельности, то есть прибыль станет нулевой. Предположим, что выручка сократится на 10% и составит 175 500 руб. (195 500 – 195 500 / 100 \* 10). В этих условиях прибыль предприятия сократится на 40,9% и составит 13 002 руб. (22 000 – 22 000 / 100 \* 40,9).

Таблица 4.3

**ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ РАСЧЕТА ЭФФЕКТА ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ЛЕВЕРИДЖА**

Наименование показателя	Значение
1. Сумма продаж (выручка), руб.	195 000
2. Переменные затраты, руб.	105 000
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2), руб.	90 000
4. Постоянные затраты	68 000
5. Прибыль (п.3 – п.4), руб.	22 000
6. Объем реализованной продукции, шт.	6 000
7. Цена за единицу, руб.	32,5
8. Эффект производственного леве­риджа (п.3 : п.5), руб.	4,09

Производственный леве­ридж является показателем, помогающим менеджерам выбрать оптимальную стратегию предприятия в управлении затратами и прибылью. Величина производственного леве­риджа может изменяться под влиянием:

- цены и объема продаж;
- переменных и постоянных затрат;
- комбинации любых перечисленных факторов.

В основе изменения эффекта производственного леве­риджа лежит изменение удельного веса постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия. При этом необходимо иметь в виду, что чувствительность прибыли к изменению объема продаж может быть неоднозначной на предприятиях, имеющих различное соотношение постоянных и переменных затрат. Чем ниже удельный вес постоянных затрат в общей сумме затрат предприятия, тем в большей степени изменяется величина прибыли по отношению к темпам изменения выручки предприятия.

Следует отметить, что в конкретных ситуациях проявление механизма производственного леве­риджа имеет ряд особенностей, которые необходимо учитывать в процессе его использования. Эти особенности состоят в следующем.

1. Положительное воздействие производственного леве­риджа начинает проявляться лишь после того, как предприятие преодолело точку безубыточной своей деятельности.

Для того чтобы положительный эффект производственного леве­риджа начал проявляться, предприятие вначале должно получить достаточной размер маржинального дохода, чтобы покрыть свои постоянные затраты. Это связано с тем, что предприятие обязано возмещать свои постоянные затраты независимо от конкретного объема продаж; поэтому чем выше сумма постоянных затрат, тем позже при прочих равных условиях оно достигнет точки безубыточности своей деятельности. В связи с этим, пока предприятие не обеспечило безубыточность своей деятельности, высокий уровень постоянных затрат будет являться дополнительным «грузом» на пути к достижению точки безубыточности.

2. По мере дальнейшего увеличения объема продаж и удаления от точки безубыточности эффект производственного леве­риджа начинает снижаться. Каждый последующий процент прироста объема продаж будет приводить к нарастающему темпу прироста суммы прибыли.

3. Механизм производственного леве­риджа имеет и обратную направленность – при любом снижении объема продаж в еще большей степени будет уменьшаться размер прибыли предприятия.

4. Между производственным леве­риджем и прибылью предприятия существует обратная зависимость: чем выше прибыль предприятия, тем ниже эффект производственного леве­риджа, и наоборот. Это позволяет сделать



вывод о том, что производственный левверидж является инструментом, уравнивающим соотношение уровня доходности и уровня риска в процессе осуществления производственной деятельности.

5. Эффект производственного леввериджа проявляется только в коротком периоде. Это определяется тем, что постоянные затраты предприятия остаются неизменными лишь на протяжении короткого отрезка времени. Как только в процессе увеличения объема продаж происходит очередное резкое увеличение суммы постоянных затрат, предприятию необходимо преодолевать новую точку безубыточности или приспособлять к ней свою производственную деятельность. Иными словами, после резкого увеличения суммы постоянных затрат эффект производственного леввериджа проявляется в новых условиях хозяйствования по-новому.

Понимание механизма проявления производственного леввериджа позволяет целенаправленно управлять соотношением постоянных и переменных затрат в целях повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности при различных тенденциях конъюнктуры товарного рынка и на разных стадиях жизненного цикла предприятия.

При неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка, определяющей возможное снижение объема продаж, а также на ранних стадиях жизненного цикла предприятия, когда им еще не преодолена точка безубыточности, необходимо принимать меры к снижению постоянных затрат предприятия. И наоборот, при благоприятной конъюнктуре товарного рынка и наличии определенного запаса прочности, требования к осуществлению режима экономии постоянных затрат могут быть существенно ослаблены. В такие периоды предприятие может значительно расширять объем реальных инвестиций, проводя реконструкцию и модернизацию основных производственных фондов.

При управлении постоянными затратами следует иметь в виду, что высокий их уровень в значительной мере определяется отраслевыми особенностями деятельности, определяющими различный уровень фондоемкости производимой продукции, дифференциацию уровня механизации и автоматизации труда. Кроме того, следует отметить, что постоянные затраты в меньшей степени поддаются быстрому изменению, поэтому предприятия, имеющие высокое значение производственного леввериджа, теряют гибкость в управлении своими затратами.

Однако, несмотря на эти объективные ограничители, на каждом предприятии имеется достаточно возможностей снижения, при необходимости, суммы и удельного веса постоянных затрат. К числу таких резервов можно отнести: существенное сокращение накладных расходов (расходов по управлению) при неблагоприятной конъюнктуре товарного рынка; продажу части неиспользуемого оборудования и нематериальных активов с целью снижения сумм амортизационных отчислений; широкое использование краткосрочных форм лизинга машин и оборудования вместо их приобретения в собственность; сокращение объема ряда потребляемых коммунальных услуг и другие.

При управлении переменными затратами основным ориентиром должно быть обеспечение постоянной их экономии, так как между суммой этих затрат и объемом производства и продаж существует прямая зависимость. Обеспечение этой экономии до преодоления предприятием точки безубыточности ведет к росту маржинального дохода, что позволяет быстрее преодолеть эту точку.

После преодоления точки безубыточности сумма экономии переменных затрат будет обеспечивать прямой прирост прибыли предприятия. К числу основных резервов экономии переменных затрат можно отнести: снижение численности работников основного и вспомогательных производств за счет обеспечения роста производительности труда; сокращение размеров запасов сырья, материалов и готовой продукции в периоды неблагоприятной конъюнктуры товарного рынка; обеспечение выгодных для предприятия условий поставки сырья и материалов и другие.

Использование механизма производственного леввериджа, целенаправленное управление постоянными и переменными затратами, оперативное изменение их соотношения при меняющихся условиях хозяйствования позволит увеличить потенциал формирования прибыли предприятия.

## 4.2. Принятие решений по ассортименту продукции

CVP-анализ в практической деятельности используется также для принятия решений в области ассортиментной политики. Для этого можно использовать как метод уравнений, так и метод маржинального дохода. При использовании метода уравнений реализация рассматривается как набор относительных долей продукции в общей сумме выручки от реализации. Если структура меняется, то объем выручки может достигать заданной величины, а прибыль может быть меньше. В этих условиях влияние на прибыль будет зависеть от того, как произошло изменение ассортимента – в сторону низкорентабельной или высокорентабельной продукции.

**Ситуация 6.** Консервное предприятие выпускает два вида изделий и имеет следующие показатели (см. табл. 4.4).

На реализацию одной банки говяжьих консервов приходится 0,8 банки свиных консервов (4 000 / 5 000). Поэтому для определения точки безубыточности (порога рентабельности) мы условно приравняем «х» одной банки говяжьих консервов к «0,8х» свиных. Подставив эти значения в уравнение, получим:

$$(32,5x * 0,8x + 20x) - (17,5 * 0,8x + 10x) - 68\ 000 = 0;$$

$$26x + 20x - 14x - 10x - 68\ 000 = 0;$$

$$22x = 68\ 000;$$

$$x = 68\ 000 / 22 = 3\ 091 \text{ банок консервов говяжьих};$$

$$3\ 091 * 0,8 = 2\ 473 \text{ банок консервов свиных};$$

$$\text{Всего: } 3\ 091 + 2\ 473 = 5\ 564 \text{ банок.}$$

Как видно из приведенных данных, точка безубыточности (порог рентабельности) объема реализации будет 5 564 банок, из них свиных консервов – 2 473 и говяжьих — 3 091.

Таблица 4.4

### ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНСЕРВНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия		
			Консервы говяжьих	Консервы свиные	всего
А	Б	В	1	2	3
1	Объем выпуска,	шт.	5 000	4 000	9 000
2	Цена.	руб.	32,5	20	х
3	Выручка от реализации	руб.	162 500	80 000	242 500

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия		
			Консервы говяжьи	Консервы свиные	всего
А	Б	В	1	2	3
4	Переменные затраты а) на весь объем	руб.	87 500	40 000	127 500
5	б) на единицу продукции	руб.	17,5	10	х
6	Маржинальный доход	руб.	75 000	40 000	115 000
7	Постоянные затраты	руб.	х	х	68 000
8	Прибыль	руб.	х	х	47 000

А теперь предположим, что в структуре реализованной продукции произошли изменения (см. табл. 4.5).

**Таблица 4.5**  
**ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОНСЕРВНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ СТРУКТУРЫ РЕАЛИЗУЕМОЙ ПРОДУКЦИИ**

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия		
			Консервы говяжьи	Консервы свиные	всего
А	Б	В	1	2	3
1	Объем реализации	шт.	3 000	6 000	9 000
2	Цена	руб.	32,5	20	х
3	Выручка от реализации	руб.	97 500	120 000	217 500
4	Переменные затраты а) на весь объем	руб.	52 500	60 000	112 500
5	б) на единицу продукции	руб.	17,5	10	х
6	Маржинальный доход	руб.	45 000	60 000	105 000
7	Постоянные затраты	руб.	х	х	68 000
8	Прибыль	руб.	х	х	37 000

При сопоставлении структуры продукции в табл. 4.4 и 4.5 становится очевидным, что в последней увеличилась доля продукции с низкой величиной маржинального дохода, в связи с чем у предприятия снизилась прибыль на 10 000 руб. (37 000 – 47 000).

Точка безубыточности после изменений, произошедших в ассортименте, будет следующей:

$$(32,5x + 20x * 2) - (17,5x + 10 * 2x) - 68 000 = 0;$$

$$(32,5x + 40x) - (17,5x + 20x) - 68 000 = 0;$$

$$35x = 68 000;$$

$$x = 68 000 / 35 = 1 943 \text{ свиных консервов};$$

$$1 943 * 2 = 3 886 \text{ говяжьих консервов};$$

$$\text{Всего: } 1 943 + 3 886 = 5 829 \text{ банок.}$$

Приведенные данные свидетельствуют, что в целом по предприятию точка безубыточности (порог рентабельности) будет равна 5 829 шт., из них 1 943 шт. свиных консервов и 3 886 шт. говяжьих консервов. Сравнивая, полученный результат с предыдущим расчетом отмечаем, что точка безубыточности (порог рентабельности) повысилась на 265 шт. (5 829 – 5 564). При этом обращает на себя внимание тот факт, что объем реализации в натуральном выражении остался без изменения (9 000 шт.). Следовательно, даже при контроле общего объема продаж, необходим анализ структурных изменений в ассорти-

менте выпускаемой продукции, так как он дает картину отклонений фактической прибыли от запланированной.

Соответствие ассортимента и номенклатуры реализуемых товаров запросам покупателей является важным фактором деятельности организации, определяющим уровень и рентабельность продаж. Широкий ассортимент позволяет организации удовлетворять различные требования покупателей и соответственно увеличивать объем продаж, но это связано с рядом сложностей.

Организации необходимо постоянно следить за ассортиментом реализуемых товаров для получения наибольшей прибыли. Это можно сделать путем сопоставления выручки и совокупных затрат, состоящих из переменной и условно-постоянной части.

**Ситуация 7.** Консервное предприятие производит и реализует одновременно два вида изделия. Данные об объемах продаж и затратах приведены в табл. 4.6.

**Таблица 4.6**  
**ПОКАЗАТЕЛИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПРИ РАЗЛИЧНЫХ ОБЪЕМАХ ПРОДАЖИ**

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия	
			Консервы говяжьи	Консервы свиные
А	Б	В	1	2
1	Объем продаж в месяц	шт.	5 000	4 000
2	Цена реализации	руб.	32,5	20
3	Переменные затраты на единицу продукции	руб.	17,5	10
4	Постоянные затраты за месяц	руб.	68 000	

Предположим, что требуется определить:

- размер прибыли, получаемой предприятием за месяц;
- среднюю величину маржинального дохода для каждого изделия;
- коэффициент маржинального дохода для каждого изделия;
- размер прибыли, которую получит предприятие, если расширит продажу говяжьих консервов до 6 000 шт., а свиных – до 5 000 шт.

Для ответа на поставленные вопросы все необходимые данные сведем в табл. 4.7.

**Таблица 4.7**  
**РАСЧЕТ СРЕДНЕЙ ВЕЛИЧИНЫ, КОЭФФИЦИЕНТА МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА И РАЗМЕРА ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия		
			Консервы говяжьи	Консервы свиные	всего
А	Б	В	1	2	3
1	Объем выпуска,	шт.	5 000	4 000	9 000
2	Выручка от реализации	руб.	162 500	80 000	242 500
3	Переменные затраты	руб.	87 500	40 000	127 500
4	Маржинальный доход (п.2 — п.3)	руб.	75 000	40 000	115 000
5	Постоянные затраты	руб.	68 000		
6	Прибыль (п.4 - п.5)	руб.	47 000		
7	Средняя величина маржинального дохода на 1 единицу продукции (п.4 / п.1)	руб.	15	10	
8	Коэффициент маржи-		0,46	0,5	

№ п/п	Показатели	Единица измерения	Изделия		
			Консервы говяжьи	Консервы свиные	всего
А	Б	В	1	2	3
	нального дохода (п.4 / п.2)				

Как видно из табл. 4.7, за месяц предприятие получит 47 000 руб. прибыли. Средняя величина маржинального дохода для говяжьих консервов составляет 15 руб., а для свиных – 10 руб. Коэффициент маржинального дохода составляет соответственно 0,46 и 0,5.

При расширении объема продаж предприятие получит следующую прибыль:

- величина маржинального дохода от продажи говяжьих консервов:  
**15 руб. \* 6 000 шт. = 90 000 руб.;**
- величина маржинального дохода от продажи свиных консервов:  
**10 руб. \* 5 000 шт. = 50 000 руб.;**
- величина маржинального дохода от продажи обоих изделий:  
**90 000 руб. + 50 000 руб. = 140 000 руб.;**
- постоянные затраты предприятия: 68 000 руб.;
- прибыль предприятия составит: 72 000 руб. (140 000 руб. - 68 000 руб.)

Для принятия управленческих решений по структуре и ассортименту продукции используется также метод маржинального дохода. Для иллюстрации воспользуемся следующим примером.

Затраты предприятия на производство и реализацию единицы изделия «А» характеризуются следующими данными (в рублях):

1. Цена - 35,00;
2. Переменные затраты – 21,00;
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2) - 4,00;
4. Постоянные затраты - 7,90;
5. Прибыль (п. 3 – п. 4) - 6,10.

Как видно из приведенного примера, маржинальный доход на единицу изделия составляет 14,00 руб. (35,00 – 21,00) и представляет своего рода валовую прибыль – прибыль брутто. После списания постоянных затрат в уменьшение маржинального дохода получают операционную прибыль – прибыль нетто.

Маржинальный доход играет весьма активную роль, сигнализируя об общем уровне рентабельности как всего производства, так и отдельных изделий.

Следовательно, чем выше разница между продажной ценой изделий и суммой переменных затрат, тем выше маржинальный доход и уровень рентабельности. Кроме того, деление затрат на постоянные и переменные имеет важное значение для управления и анализа деятельности предприятия, в частности для принятия решений об ассортиментной политике, а также о закрытии или объявлении банкротства в случае убыточной деятельности.

Теперь покажем на примере, каким образом использование маржинального метода учета может способствовать принятию решений об ассортименте выпускаемой продукции. Предположим, предприятие производит и реализует три изделия:

- изделие «А» – 1 000 шт. по цене 35,00 руб.;
- изделие «Б» – 1 200 шт. по цене 40,00 руб.;
- изделие «В» – 1 500 шт. по цене 25,00 руб.

Переменные затраты на производство и сбыт изделия «А» составляют 21 000 руб., изделия «Б» – 36 000 руб., изделия «В» – 23 000 руб., итого – 80 000 руб. Постоянные затраты предприятия составили 30 000 руб. Рассчитаем затраты предприятия на производство и реализацию единицы каждого из этих изделий (табл. 4.8).

**Таблица 4.8**  
**ЗАТРАТЫ ПРЕДПРИЯТИЯ НА ПРОИЗВОДСТВО И РЕАЛИЗАЦИЮ ЕДИНИЦЫ ИЗДЕЛИЯ**  
руб.

Показатель	Изделие		
	А	Б	В
Переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Постоянные затраты	7,9	11,3	5,7
Полная себестоимость	28,9	41,3	21,0
Цена	35,0	40,0	25,0
Прибыль	+ 6,1	- 1,3	+ 4,0

**Примечание.** Постоянные затраты между изделиями распределены пропорционально переменным.

Как видно из табл. 4.8, прибыль на единицу изделия «Б» является отрицательной величиной. Однако прежде чем принимать решение о том, сохранить это изделие в ассортименте или отказаться от его производства, необходимо рассчитать прибыль предприятия от реализации всех производимых им изделий. Для получения прибыли важно, чтобы сумма выручки превышала сумму переменных затрат.

В рассмотренном примере общая выручка от реализации всех изделий составляет 120 500 руб. (35 000 + 48 000 + 37 500), валовые издержки предприятия равны 110 000 руб. (80 000 + 30 000), а прибыль предприятия от реализации всех изделий составила 10 500 руб. (120 500 – 110 000).

Поскольку предприятие имеет в ассортименте изделие «Б», убыточное по полной себестоимости, посмотрим, как изменится прибыль предприятия, если отказаться от производства этого убыточного изделия.

В случае отказа от производства изделия «Б» выручка предприятия сократится на объем выручки от реализации этого изделия и составит 72 500 руб. (120 500 – 48 000). При этом также сократятся издержки предприятия на сумму переменных затрат, необходимых для производства и реализации изделия «Б» на величину 36 000 руб. (1 200 \* 30). В связи с тем, что постоянные затраты не зависят от объема производства, отказ от производства изделия «Б» не повлияет на их величину.

Затраты предприятия без производства изделий «Б» составят 74 000 руб. (110 000 – 36 000). В этом случае убытки предприятия составят 1 500 руб. (72 500 – 74 000), а общие убытки будут равны 12 000 руб. (10 500 + 1 500), имея в виду, что 10 500 руб. для предприятия – прямая потерянная прибыль.

Таким образом, имея информацию о полных затратах и прибыли на единицу изделия, можно принять неправильное решение, отказаться от «убыточных» изделий и потерять прибыль. Использование маржинального метода учета затрат позволяет избежать подобных ошибок (табл. 4.9).

**Таблица 4.9**  
**РАСЧЕТ МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА НА ЕДИНИЦУ ИЗДЕЛИЯ**  
руб.

Показатели	Изделия
------------	---------

	А	Б	В
Средние переменные затраты	21,0	30,0	15,3
Цена	35,0	40,0	25,0
Средняя величина маржинального дохода	+ 14,0	+ 10,0	+ 9,7

Как видно, у всех трех изделий маржинальный доход на единицу изделия положительный. Если отказаться от производства 1 шт. изделия «Б», предприятие теряет 10 руб. маржинального дохода. Отказ от производства 1 200 шт. изделия «Б» приведет к потерям в размере 12 000 руб. (1 200 \* 10). Отсюда можно сделать вывод: изделие «Б» необходимо сохранить в ассортименте.

Теперь предположим, что предприятие имеет возможность производить и реализовывать новое изделие «Г» в объеме 1 700 шт. по цене 30 руб. за 1 шт. При этом средние переменные затраты по этому изделию составляют 17 руб. Выпуск и реализация данного изделия предприятию выгодна. Средняя величина маржинального дохода равна 13 руб. (30 – 17). Увеличение прибыли предприятия от данного изделия составит 22 100 руб. (1 700 \* 13).

Однако производственные мощности предприятия пригодны для производства только 4 000 шт. изделий. Если предприятие собирается наладить производство нового изделия «Г», ему придется отказаться от выпуска 1 400 шт. других изделий. Отсюда вопрос: стоит ли вводить в ассортимент новое изделие и если да, то производство каких изделий следует сократить?

Величина маржинального дохода для единицы изделия «Г» составляет 13 руб. Среди всех производимых предприятием изделий наименьшая средняя величина маржинального дохода у изделия «В» (9,7 руб.). Если отказаться от производства 1 400 шт. изделий «В», то предприятие потеряет 13 580 руб. (1 400 \* 9,7), в то же время от выпуска изделия «Г» предприятие дополнительно получит 22 100 руб. Выигрыш предприятия от изменения в ассортименте составит 8 520 руб. (22 100 – 13 580).

В табл. 4.10 показано, как изменится прибыль предприятия, когда оно начнет выпускать изделие «Г».

Как видно, в результате обновления продукции положение предприятия улучшилось: прибыль выросла с 10 500 руб. до 19 070 руб.

Приведенные данные позволяют сделать вывод об эффективности применения маржинального метода учета затрат. Главное преимущество этого метода заключается в разделении постоянных и переменных затрат. Это позволяет решать такие важнейшие задачи управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
- сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
- определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
- выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне;
- выбор оптимальной с экономической точки зрения технологии производства;
- определение точки безубыточности и запаса прочности предприятия и др.

**Таблица 4.10**  
**РАСЧЕТ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ ПОСЛЕ ИЗМЕНЕНИЯ В АССОРТИМЕНТЕ**

Показатель	Изделие				Всего
	А	Б	В	Г	
Объем выпуска, шт.	1 000	1 200	100	1 700	4 000
Выручка, руб.	35 000	48 000	2 500	51 000	136 500

Показатель	Изделие				Всего
	А	Б	В	Г	
Переменные затраты, руб.	21 000	36 000	1 530	28 900	87 430
Постоянные затраты, руб.					30 000
Прибыль, руб.					19 070

### 4.3. Принятие решений по ценообразованию

Одной из основных задач управленческого учета является разработка научно обоснованной политики цен на реализуемые изделия (товары, услуги).

Как известно, основной целью любого коммерческого предприятия является получение прибыли, необходимой для дальнейшего развития и расширения производственной деятельности, повышения благосостояния его работников и собственников – учредителей, а также выполнения своих обязательств перед обществом посредством своевременных и полных платежей в виде налогов, отчислений, сборов и др.

Каждая организация, прежде чем начать свою деятельность, определяет, какую прибыль, какой доход оно сможет получить. Прибыль предприятия, как правило, в основном зависит от двух показателей: цены продукции и затрат на ее производство.

Цена продукции на рынке есть следствие взаимодействия спроса и предложения. Под взаимодействием законов рыночного ценообразования в условиях свободной конкуренции цена продукции не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя, она выравнивается автоматически. Другое дело – затраты на производство продукции – издержки производства. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, уровня техники, организации производства и других факторов. Следовательно, производитель располагает множеством рычагов снижения затрат, которые он может привести в действие при умелом руководстве.

Вместе с тем, в какой бы рыночной позиции не находилось предприятие, оно не может функционировать без четкой ценовой политики, а также серьезного анализа и управления объемами производства, качеством продукции и затратами.

Если предприятие в своей деятельности руководствуется вопросом: какую цену нам необходимо установить, чтобы покрыть затраты и получить хорошую прибыль, то это значит, что у него нет своей политики цен, и соответственно не может быть и речи о какой-то стратегии ее реализации. О политике цен можно говорить в случае, если вопрос ставится по-иному: какие затраты можем себе позволить, чтобы заработать прибыль при существующих рыночных ценах? Точно так же не позволено говорить о наличии у предприятия ценовой политики, если оно будет руководствоваться вопросом: какую цену готов заплатить за этот товар покупатель? Тревожающий менеджера вопрос в сфере ценообразования, должен звучать следующим образом: какую ценность представляет этот товар для наших покупателей и как нам убедить их в том, что наша цена соответствует этой ценности? И, наконец, действительный стратег ценообразования не будет ставить вопрос так: какие цены позволят нам добиться желаемых объемов продаж или доли рынка? Он посмотрит на проблему по-иному: какой объем продаж или доля рынка для нас могут быть наиболее прибыльными?

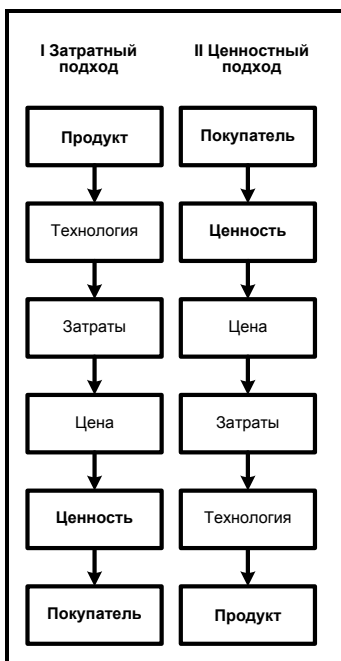


Рис. 4.2. Подходы к ценообразованию

На практике очень часты конфликтные ситуации между руководителями финансовых и маркетинговых служб предприятия. Маркетологи пытаются отстоять интересы покупателей, желающих получить товар «не дороже того, чего он стоит», аргументируя это тем, что только при внимании к таким требованиям предприятие может добиться своих коммерческих целей. Финансисты же, напротив, требуют, чтобы предприятие продавало свою продукцию по ценам, покрывающим ее затраты и приносящим прибыль. В идеале они должны достичь баланса своих интересов. Примирить эти интересы – задача высшего руководства предприятия, которое должно добиться:

- от финансистов и бухгалтеров – умения управлять затратами, снижая их до минимума, обеспечивающего получение нужного уровня качества, а также определения четких зависимостей между затратами и объемами продаж, чтобы можно было на основе этих зависимостей более четко поставить задачи для маркетологов;
- от специалистов по маркетингу – умения выбирать продукты (услуги), а также сегменты рынка, которые могут стать основой коммерческой политики предприятия при имеющихся у нее конкурентных преимуществах.

Конфликты между финансистами и маркетологами по вопросу о политике цен обычно возникают в тех предприятиях, где руководство не сделало четкого выбора между двумя альтернативными подходами к ценообразованию: затратным и ценностным. Их суть можно проиллюстрировать с помощью рис. 4.2.

Затратный подход к ценообразованию исторически самый старый и на первый взгляд самый надежный. В его основе лежит такая реальная категория, как затраты предприятия на производство и реализацию продукции, – затраты, подтвержденные первичными документами бухгалтерии. Более того, в определенной мере авторитет этого подхода поддерживается самой экономической теорией: когда она рассматривает ценообразование с позиций необходимости для предприятия получить нормальный доход на все свои правильно распределенные между продуктами затраты.

На самом деле этот подход обладает принципиально неустранимым дефектом. Во многих случаях величину удельных затрат на единицу продукции, которая собственно и должна быть основой цены при этом подходе, невозможно определить до того, как цена будет установлена. Причина этого показывается на рис.4.3.



Рис. 4.3. Реальная зависимость между ценой и затратами в рыночных условиях

При рыночной организации сбыта продукции уровень цены определяет возможный объем продаж и, соответственно, – возможный масштаб производства. Между тем и экономическая теория, и управленческий учет признают, что от масштаба производства прямо зависит величина удельных затрат на производство единицы продукции. При росте объемов выпуска снижается сумма постоянных затрат, приходящихся на одно изделие, и соответственно величина средних затрат на его выпуск. Следовательно, разумный менеджер не должен вставать на путь пассивного ценообразования, когда установление цен происходит строго на основе затратного метода или только под влиянием ценовых решений конкурентов.

Наиболее разумный подход – активное ценообразование, когда через управление ценами достигается нужная величина продаж и соответствующая ей величина средних затрат, что выводит предприятие на желаемый уровень прибыльности.

Если попытаться сформулировать вопросы, которые в наибольшей мере адекватны логике активного ценообразования, то они будут звучать примерно так: насколько нам нужно увеличить количество продаваемых товаров, чтобы при более низкой цене получить большую массу прибыли? – или: каким количеством продаваемых товаров мы можем пожертвовать, чтобы при более высокой цене получать большую массу прибыли, чем раньше?

Именно такой подход позволяет избежать серьезного дефекта затратного ценообразования слишком высоких цен на «слабых» рынках (т.е. рынках с ухудшающейся конъюнктурой) или слишком низких цен на «сильных» рынках (т.е. рынках с растущим спросом).

Следует отметить, что отказ от затратного ценообразования дается менеджерам предприятия нелегко, поскольку реально он требует определения их позиции по вопросу о цене даже до начала инвестирования в производство новой продукции. Это особенно непривычно для российских предприятий, где двигателем развития всегда было изделие как таковое.

Как известно, подавляющее большинство руководителей отечественных предприятий имеют техническое образование и пришли на свои посты после инженерной карьеры (как правило, с должности главного инженера

или заместителя по производству). Поэтому они привычно поддерживают следующую процедуру создания нового продукта.

Инициатива исходит от конструкторских служб, которые предлагают изделие с параметрами и свойствами, «соответствующими современному техническому уровню». Затем проект нового изделия поступает к технологам, а от них – в экономический отдел и бухгалтерию. Следующий шаг – включение в работу финансистов, которые обсчитывают общую сумму требуемых инвестиций и организуют инвестирование для обеспечения производства нового изделия. На этом же этапе определяется и цена, которая должна обеспечить возмещение затрат и нужную окупаемость инвестиций. И лишь потом призывают маркетологов (там, где такие специалисты вообще есть) или сотрудников отдела сбыта и поручают им организовать продажи, убедив покупателей, что запрашиваемая цена оправдывается свойствами и качеством изделия. Если результаты такой «агитации» оказываются неутешительными, то руководство предприятия обычно пытается слассти ситуацию за счет предложения скидок с цен. Но этот путь довольно скользкий – получается, что покупателей премируют скидками за то, что они воздерживаются от покупок. В этих условиях возникает ситуация, называемая обычно рынком покупателей, когда именно они начинают диктовать свои условия и добиваются от продавцов все больших и больших скидок, отказываясь иначе покупать товар вообще.

Из сказанного можно сделать вывод, что прийти к успеху, ориентируясь на затратное ценообразование, крайне трудно. В этих условиях предприятия должны отдать предпочтение ценностному ценообразованию (рис.4.2.).

Задача ценностного подхода к ценообразованию состоит вовсе не в том, чтобы клиенты предприятия были довольны. Такую благосклонность нетрудно приобрести и за счет больших скидок с цен. Ценностное ценообразование призвано обеспечить, прежде всего, получение прибыли за счет достижения выгодного для предприятий соотношения «ценность/затраты», а вовсе не за счет максимального наращивания объемов продаж.

При ценностном ценообразовании маркетологи и сбытовики должны убедить покупателей в том, что им стоит заплатить за этот товар более высокую цену, поскольку он им куда полезнее, чем они «сами поначалу подумали». И если к этому добавляются еще усилия финансистов и бухгалтеров (специалистов по управленческому учету), то возникает именно тот результат, к которому и должно стремиться предприятие: максимальная разница между ценностью товара для покупателя, которую он готов оплатить, и затратами, которые необходимы предприятию, чтобы изготовить товар с такими свойствами. В этих условиях задача ценообразования состоит как раз в том, чтобы как можно большая часть этой разницы превратилась в прибыль предприятия и как можно меньшая – в выигрыш покупателя (рис.4.4).

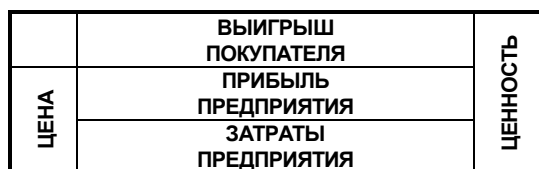


Рис. 4.4. Соотношение ценности товара и его цены

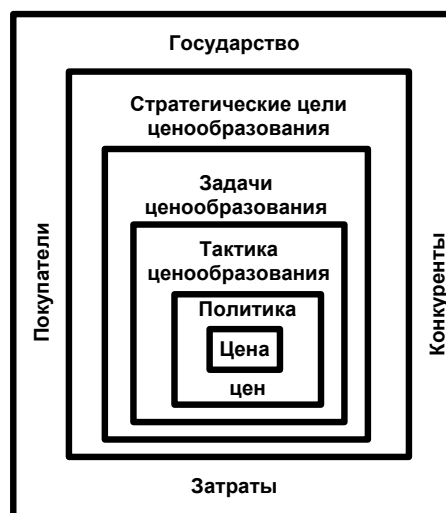


Рис. 4.5. Формирование политики цен предприятия.

Естественно, что решение этой задачи, как правило, зависит от влияния еще и третьей стороны – других предприятий, конкурирующих на этом рынке. Поэтому в идеале ценовая политика предприятия рождается и совершенствуется в результате постоянного сотрудничества бухгалтеров, финансистов, маркетологов, менеджеров и сотрудников информационных служб, изучающих рыночную ситуацию. В этих условиях процедура разработки ценовой политики предприятия должна быть построена с учетом сведения воедино различных факторов, способных повлиять на условия сбыта и прибыльность предприятия при тех или иных вариантах цен на реализуемые изделия (рис.4.5).

При принятии управленческих решений в области ценовой политики важное значение имеет установление цены безубыточной реализации продукции. Цена продукции при безубыточной реализации определяется при помощи следующей формулы:

<b>Цена безубыточности</b>	=	<b>Пороговая выручка</b>
		<b>Объем произведенной продукции</b>

Для установления такой цены используем следующий пример.

**Пример 1.** Предприятие производит и реализует один товар. Ниже приведены данные, характеризующие его деятельность.

Выручка от продажи, руб.	150 000
Переменные затраты, руб.	90 000
Постоянные затраты, руб.	40 000
Прибыль, руб.	20 000
Объем произведенной продукции, шт.	200

В первую очередь, нам необходимо установить пороговую выручку. В этом случае последовательность расчетов будет следующей:

- Находим величину маржинального дохода  
 $150\ 000 - 90\ 000 = 60\ 000$ .
- Вычисляем коэффициент маржинального дохода  
 $60\ 000 / 150\ 000 = 0,4$ .
- Определяем пороговую выручку  
 $40\ 000 / 0,4 = 100\ 000$ .

Зная пороговую выручку можно определить цену безубыточной реализации продукции. В нашем примере она равна 500 руб.(100 000 : 200).

Формула цены безубыточности позволяет установить необходимую цену реализации для получения определенной величины прибыли при реализации установленного объема производства.

Как определить цену на реализуемое изделие, чтобы она давала возможность покрывать все произведенные затраты и приносить прибыль предприятию? Для ответа на этот вопрос используем следующий пример.

**Пример 2.** Предприятие желает продать 5 тыс. шт. товара. Средние переменные затраты на производство и реализацию составляют 800 руб. Постоянные затраты – 1 млн. руб. Предприятие планирует получить прибыль в размере 1,5 млн. руб. По какой цене следует продавать товар?

1. Находим величину маржинального дохода, прибавив к постоянным затратам планируемый объем прибыли:

$$1 \text{ млн. руб.} + 1,5 \text{ млн. руб.} = 2,5 \text{ млн. руб.}$$

2. Находим среднюю величину маржинального дохода, разделив сумму маржинального дохода на количество продаваемых товаров:

$$2,5 \text{ млн. руб.} / 5 \text{ тыс. шт.} = 500 \text{ руб.} / \text{шт.}$$

3. Находим цену товара, прибавив к средней величине маржинального дохода средние переменные затраты:

$$800 \text{ руб.} + 500 \text{ руб.} = 1 \text{ 300 руб.}$$

Составной частью ценовой политики предприятия является также разработка механизма трансфертных цен.

**Трансфертная цена** – это цена, используемая для определения стоимости продукции (материалов, полуфабрикатов, готовой продукции) или услуг, передаваемых одним центром ответственности другим внутри одной организации.

Установление трансфертных цен зависит от существующих форм организации производства: **централизованная и децентрализованная.**

В условиях **централизованной организации производства** обмен продукцией и услугами между центрами ответственности преимущественно производится на основе фактической (стандартной) себестоимости.

В условиях **децентрализованной организации производства**, когда центры ответственности являются относительно автономными, цена внутрифирменной передачи должна назначаться с таким расчетом, чтобы с ее помощью можно было определять реальный и достоверный показатель прибыли для каждого подразделения. Выбор цены внутрифирменной передачи имеет значение не только для выявления результатов деятельности подразделения, но и для принятия решений по таким вопросам, как «производить или закупать», «продавать или обрабатывать дальше», а также при рассмотрении альтернативных вариантов производства.

Установление трансфертной (внутрифирменной) цены должно отвечать следующим основным требованиям:

- способствовать достижению производственным предприятием намеченных целей и обеспечивать гармоничное сочетание целей подразделения с общими целями организации;
- быть гибкой и равнозначной для менеджеров разных уровней управления. Трансфертная цена должна обеспечивать достаточный результат подразделению – продавцу при передаче им продукции и услуг подразделению – покупателю, предусматривая при этом, не повлияет ли отрицательно цена передачи на эффективность функционирования подразделения – продавца;
- способствовать сохранению автономности, позволяющей руководителям как продающих, так и покупающих подразделений управлять ими на децентрализованной основе;

- быстро реагировать на изменяющиеся условия внутреннего и внешнего рынков, давать возможность направлять прибыли туда, где они найдут лучшее применение. Например, более высокие прибыли направлять в сферы с низкими налогами, и невысокие прибыли – в сферы с высокими налогами, либо их использовать на строительство новых производственных мощностей;
- соответствовать требованиям законодательства;
- содействовать развитию кооперации между структурными и региональными типами производств.

Какова должна быть величина денежной стоимости при взаимных обменах? Существует множество способов установления трансфертной цены при внутрифирменной передаче, в том числе на основе:

- рыночной стоимости;
- полной себестоимости + прибыль, как процент от полных затрат;
- переменных затрат + прибыль, как процент от переменных затрат;
- полной или сокращенной себестоимости;
- взаимной договоренности сторон.

К сожалению, не бывает единой трансфертной цены, которая удовлетворяла бы всех: и высшее руководство, и подразделение-продавца, и подразделение-покупателя. На практике часть предприятий использует цену на базе договорной рыночной стоимости, а другая часть предпочитает использовать цену по себестоимости плюс надбавка на прибыль.

Оптимальной трансфертной ценой является величина **договорной рыночной стоимости** продукции или услуг, так как эта цена считается взаимоприемлемой и позволяет рассматривать каждый центр прибыли как самостоятельную хозяйственную единицу. Она равняется размеру вознаграждения за оказание аналогичных услуг или продажной цене за такое же изделие на внешнем рынке за вычетом суммы внутренних доходов от экономии затрат, вследствие внутреннего характера операций (транспортных расходов, процентов по банковским кредитам и т.д.).

Если цена на внешнем рынке не является достаточно определенной (например, на новый вид продукции при отсутствии рынка альтернативных товаров или когда цена не предназначена или слишком высока для использования в качестве цены внутрифирменной передачи), то следует применить **цену на базе сметной себестоимости плюс надбавки на прибыль**, так как такая цена является близкой к рыночной стоимости и позволяет выявить недостатки функционирования подразделений. При установлении надбавки на прибыль в расчет следует принимать не коэффициент прибыльности всей организации в целом, а особенности, характерные для данного подразделения. Прибыль часто исчисляют как процент доходов от вложенного капитала, который представляет собой плановый показатель, предназначенный для использования при унификации постоянных затрат на базе сметного или среднего объема производства. Этот процент устанавливают исходя из принципов учетной политики организации. Он может определяться как средний ожидаемый доход от деятельности производственного подразделения, отдела снабжения или организации в целом. Если в качестве трансфертной цены используется сметная себестоимость плюс надбавка на прибыль, то необходимо придерживаться правила, согласно которому следует вносить поправки на изменения цен на сырье, материалы, услуги и размеры заработной платы. Размер надбавки на прибыль должен быть настолько реальным, чтобы в нем отражался характер производственной деятельности подразделения и выпускаемой им продукции.

Трансфертные цены могут устанавливаться также **на базе фактической себестоимости плюс надбавка на прибыль**. Данный метод применяется особенно там, где менеджеры несут ответственность за расход средств в своих подразделениях. Однако этот метод имеет недостаток, приводящий к перерасходу средств. Чем выше фактическая себестоимость, тем выше подразделение – продавец будет устанавливать продажную цену, подталкивая к дальнейшему неэкономному расходованию средств другими подразделениями предприятия.

Необходимо иметь в виду, что при установлении трансфертных цен на базе себестоимости, предприятия, входящие в состав организации, рассматриваются как центры затрат, а не как центры прибыли или инвестирования. Поэтому такие критерии для оценки стоимости, как прибыль на капиталовложения или остаточная прибыль, не могут быть при этом использованы. В этих условиях предпочтение необходимо отдавать трансфертным ценам, установленным на основе переменных затрат.

Метод ценообразования при внутрифирменной передаче **на базе переменных затрат** имеет преимущество перед методом на основе полных затрат в том, что он изначально нацелен на обеспечение наиболее эффективного использования ресурсов организации. Это объясняется тем фактором, что с самого начала постоянные затраты остаются неизменными и любое использование средств без дополнительных постоянных расходов увеличивает прибыль организации в целом.

Приведенные данные позволяют сделать вывод об эффективности управленческого учета, являющегося основным информационным фундаментом предприятия при проведении им гибкой ценовой политики.

## Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации.
3. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (письмо комитета по торговле РФ от 20 апреля 1995 г. № 1-550/32-2).
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях потребительской кооперации (письмо Правления Центросоюза РФ от 06 июня 1995 г. № ЦСЦ-27).
6. Болт Г. Дж. Практическое руководство по управлению сбытом. /Пер. с англ. – М.: 1991.
7. Вахрушина М.А. Управленческий учет. Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2002.
8. Годин А.М. Статистика. Учебник. — М.: ИТК «Дашков и К°», 2002.
9. Голиков Е.А. Маркетинг и логистика. Учебное пособие – М.: ИД «Дашков и К», 2002.
10. Дейян А., Троядек А. Стимулирование сбыта и реклама на месте продаж/ Пер. с франц. – М., 1994.
11. Долбилин А.С., Пронина Л.А. Издержки, доходы и прибыль торговых предприятий и потребительских обществ. Учебное пособие. — М.: ВИНТИ, 1998.
12. Дракер П.Ф. Управление нацеленное на результаты/ Пер. с англ. – М, 1994.
13. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет. М.: — Аудит, ЮНИТИ, 1997.
14. Иванов А.П. Менеджмент. Учебник. — СПб. Изд. Михайлова В.А., 2002.
15. Ильенкова С.Д. Инновационный менеджмент. Учебник — М. ЮНИТИ, 2001.
16. Ильин А.И. Планирование на предприятии. Учебник. — Мн. Новое знание, 2001
17. Карпова Т.П. Управленческий учет. Учебник. — М. ЮНИТИ, 2002.
18. Керимов В.Э. Управленческий учет. Учебник. — М.: ИКЦ «Маркетинг», 2001.
19. Лебедева С.Н. Экономика торгового предприятия. Учебное пособие. — Мн. Новое знание, 2002.
20. Макаренко М.В., Михалина О.М. Производственный менеджмент. Учебное пособие. – М.: Издательство «ПРИОР», 1988.
21. Маркетинг в отраслях и сферах деятельности. Учебник/Под ред. В.А. Алексунина. – М.: ИКЦ «Маркетинг», 2001.
22. Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в розничной торговле. Учебно-практическое пособие. — М.: Издательство ПРИОР, 2002.
23. Раицкий К.А. Экономика предприятия. Учебник. — М.: ИТК «Дашков и К°», 2002.
24. Петров П.В., Соломатин А.Н. Экономика товарного обращения. Учебник. — М.: Инфра-М, 2001.
25. Производственный менеджмент. Учебник/Под ред. С.Д. Ильенковой. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.
26. Пурлик В.М. Логистика торгово-посредственной деятельности. М.: 1995.
27. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебное пособие. — Мн. Новое знание, 2001.
28. Сакс Дж. Рыночная экономика и Россия./ Пер. с англ. – М., 1994.
29. Скриба Н.Н., Микулич И.М., Валевич Р.П., Бизнес-планирование в торговле. Учебное пособие. — Мн. БГЭУ, 2000.
30. Фатхутдинов Р.А. производственный менеджмент. Учебник. — М.: «Дашков и К°», 2002.
31. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности/ под. ред. Баканова М.И. — М.: Финансы и статистика, 2001.
32. Шермет А.Д. Управленческий учет. Учебное пособие. — М.: ФБК — ПРЕСС, 2002.
33. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России. –М.: Издательство «Дела и Сервис», 2001.

*Керимов Вагиф Эльдар Оглы  
Перейти на Главное МЕНЮ*