

ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ МЕТОДА МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА

Станислав БАРАНОВСКИЙ,
доктор экономических наук,
профессор БГТУ

МЕТОД МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА И ЕГО ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУТЬ

Маржинальный доход на единицу продукции представляет собой разницу между отпускной ценой на эту продукцию, сформированной организацией-производителем с учетом конъюнктуры рынка (без учета НДС и акцизов для подакцизных товаров), и условно-переменными (прямыми) затратами на ее изготовление (ч. 1 п. 89 Методических рекомендаций по прогнозированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (товаров, работ, услуг) в промышленных организациях системы Министерства промышленности Республики Беларусь, утвержденных приказом Минпрома от 05.06.2015 № 273; далее – Рекомендации № 273).

За счет этой разницы (маржинального дохода) обеспечиваются: возмещение (покрытие) косвенных (условно-постоянных) затрат, учитываемых при формировании отпускной цены, и получение запланированного размера прибыли от реализации продукции по этой цене.

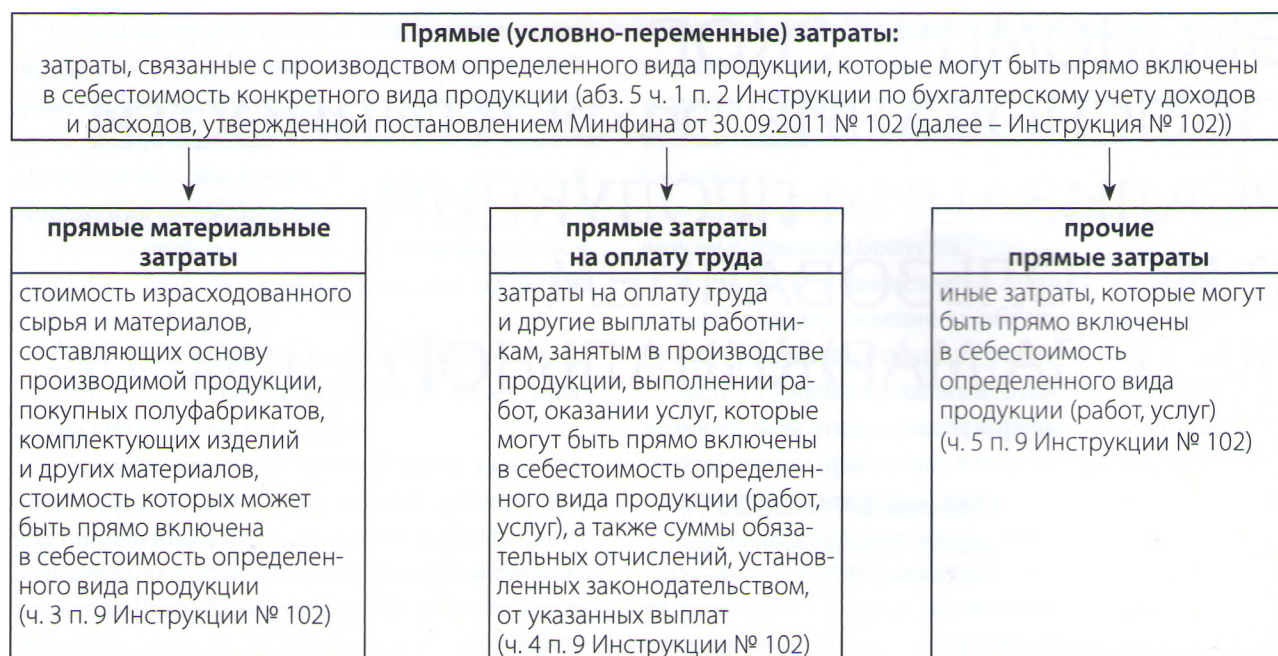
В таком случае увеличение объема производства и продаж продукции оказывает непосредственное (прямое) влияние на снижение доли косвенных (условно-постоянных) затрат в цене единицы товара, обеспечивая рост размера прибыли от ее реализации на соответствующую величину.

Таким образом, экономический смысл маржинального дохода заключается в обеспечении прироста размера прибыли от реализации каждой дополнительной единицы продукции по отпускной цене, установленной с учетом конъюнктуры рынка, за счет увеличения объема ее производства и продаж.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЛАНОВЫХ ЗАТРАТ (СЕБЕСТОИМОСТИ)

Плановая себестоимость реализованной продукции, учитываемая при формировании свободной отпускной цены с использованием метода маржинального дохода, определяется производителем самостоятельно исходя из принятой учетной политики и отраслевых рекомендаций по планированию, учету и калькулированию, на основе раздельного учета затрат по каждому виду продукции и их разделения по способу отнесения на себестоимость на прямые (условно-переменные) и косвенные (условно-постоянные) затраты.

В свою очередь, при калькулировании отпускной цены на основе маржинального дохода в состав усеченной себестоимости продукции включаются только прямые (условно-переменные) затраты (ч. 3 п. 89 Рекомендаций № 273), состав которых приведен далее.



При этом косвенные (условно-постоянные) затраты при установлении отпускных цен на основе маржинального дохода (усеченной себестоимости) в составе себестоимости продукции не учитываются. **Косвенные (условно-постоянные) затраты** – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, выполнением нескольких видов работ, оказанием нескольких видов услуг, которые включаются в себестоимость определенного вида продукции (работ, услуг) по определенной базе распределения (п. 2 Инструкции № 102).

В указанные косвенные (условно-постоянные) затраты могут включаться управленческие расходы и расходы на реализацию (коммерческие расходы).

К управленческим расходам относятся:

- общезаязыственные затраты (подп. 27.8 п. 27 и подп. 15.1 п. 15 Рекомендаций № 273, абз. 2 п. 10 Инструкции № 102, ч. 1 п. 28 Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50);
- общепроизводственные затраты (п. 16 и подп. 27.7 п. 27 Рекомендаций № 273, п. 11 Инструкции № 102, п. 27 Инструкции № 50);
- коммерческие расходы (абз. 2 п. 17 и п. 28 Рекомендаций № 273, абз. 2 п. 12 Инструкции № 102, ч. 2 п. 35 Инструкции № 50).

АЛГОРИТМ ОБОСНОВАНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Обоснование эффективности реализации продукции собственного производства по свободным отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка, с использованием метода маржинального дохода осуществляется организацией-производителем по следующему алгоритму.

Этап 1. Исследование рынка

Осуществляется исследование рынков сбыта товара и их сегментов (с подготовкой маркетингового отчета), сырьевых зон, а также определение балансов производства и потребления товара, позволяющих принять окончательное решение о целесообразности производства конкретного вида товара или увеличения объемов его выпуска.

Этап 2. Исследование конкурентов

Цель проведения этого мероприятия – определение перечня сторонних организаций, составляющих конкурентное окружение производственной организации. При этом необходимо выявить существующих и потенциальных конкурентов, деятельность которых может в наибольшей степени повлиять



на эффективность реализации товаров собственного производства в расчетном периоде.

Этап 3. Установление ценового диапазона

На этом этапе выполняется сбор (в т.ч. с использованием прайс-листов, других источников информации) и сравнительный анализ уровня отпускных цен на аналогичные товары, применяемых организациями-конкурентами. После этого определяются верхняя и нижняя границы конкурентных отпускных цен товаров-аналогов в рыночных условиях. Исследование конкурентных цен направлено на определение такого уровня и соотношения цен, который бы давал возможность получения наибольшей прибыли при наименьших затратах (минимизация затрат и максимизация выгоды).

Этап 4. Определение ценового ориентира

С учетом результатов сравнительного анализа уровня отпускных цен на товары, применяемых конкурентами, качества указанных товаров рассчитывается среднеарифметическое значение конкурентных рыночных цен на товары. Итогом анализа совокупности всех отпускных цен, применяемых конкурентами на аналогичные по маркетинговым показателям товары, является определение ценового ориентира.

Этап 5. Определение оптимального уровня свободной отпускной цены

Осуществляется расчет и обоснование оптимальной свободной отпускной цены на товар собственного производства, применяемой при его реализации другим организациям-покупателям в расчетном периоде, а также прогнозируются тенденции изменения этой цены.

Определение оптимальной отпускной цены на реализуемые товары собственного производства базируется на рассмотренных выше рыночных факторах, определяющих конъюнктуру рынка, осуществляется в сравнении с уровнем цен на товары-аналоги, применяемых конкурентами, а также с учетом насыщения рынка (его сегментов).

При этом установление окончательного уровня свободной отпускной цены, применяемой

в расчетном периоде при реализации продукции собственного производства, осуществляется с учетом плановых объемов производства и продаж этой продукции, а также рентабельности ее продаж, установленной с учетом конъюнктуры рынка.

Для товаров, которые планируется реализовывать на внешних рынках, при обосновании оптимальной цены учитываются льготы, ограничения (квоты) и требования, устанавливаемые страной-импортером.

В целом при определении оптимального уровня отпускной цены на товар собственного производства, применяемой при его реализации в условиях рыночной конъюнктуры, следует исходить из основного правила: она должна быть меньше, чем цена конкурентов, даже на минимальную величину, способную обратить на себя внимание других организаций-покупателей и побудить их приобрести этот товар.

Этап 6. Анализ продаж

На данном этапе выполняется детальная оценка товаров собственного производства, реализуемых в отчетном периоде и планируемых к реализации в расчетном периоде. Эта оценка включает анализ информации о рентабельности продаж указанных товаров, полученной в отчетном периоде и с начала расчетного периода, проводимых мероприятиях по снижению затрат на их производство и реализацию, в т.ч. с разделением затрат по способу их отнесения на себестоимость на прямые (условно-переменные) и косвенные (условно-постоянные), и др.

Этап 7. Определение объемов производства и продаж

На данном этапе осуществляется обоснование объемов производства и продаж товаров собственного производства, планируемых для реализации другим организациям-покупателям в расчетном периоде, по прогнозируемым свободным отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка.

Плановый объем производства и продаж товаров собственного производства определяется самостоятельно исходя из производственной про-

граммы, наличия производственных мощностей, трудовых и финансовых ресурсов, с учетом рыночной конъюнктуры, целей товарно-сбытовой и ценовой политики и других условий.

На этом этапе также определяются возможности сбыта товаров собственного производства в перспективе по рынкам сбыта (на их сегментах) с запланированным целевым уровнем рентабельности.

Этап 8. Определение стоимости продукции собственного производства, планируемой к реализации в расчетном периоде другим организациям-покупателям в условиях свободной конкуренции

Стоимость продукции определяется путем умножения количества продукции, планируемой для реализации в расчетном периоде, на уровень прогнозируемых отпускных цен, установленных с учетом конъюнктуры рынка.

Этап 9. Определение величины маржинального дохода от реализации продукции собственного производства другим организациям-покупателям в расчетном периоде по отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка

Маржинальным доходом от реализации продукции собственного производства является разница между стоимостью этой продукции по отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка, и прямыми (условно-переменными) затратами, непосредственно связанными с их производством.

За счет данной разницы (маржинального дохода) обеспечиваются возмещение (покрытие) косвенных (условно-постоянных) затрат, учитываемых при формировании отпускной цены, и получение запланированного размера прибыли от реализации продукции по этой цене. Увеличение объема производства и продаж продукции оказывает непосредственное (прямое) влияние на снижение косвенных (условно-постоянных) затрат в расчете на единицу продукции, принятую при определении отпускной цены, обеспечивая тем самым рост размера прибыли от ее реализации на соответствующую величину.

СПРАВОЧНО

При отрицательном значении маржинального дохода возмещение (покрытие) косвенных (условно-постоянных) затрат, учитываемых при формировании отпускной цены на продукцию, и получение запланированного размера прибыли от реализации продукции по этой цене может быть осуществлено за счет реализации других видов более конкурентоспособной продукции, производимых организацией-производителем в расчетном периоде.

При этом организации следует провести тщательный анализ причин возникновения отрицательного маржинального дохода и срочно принять меры по его устранению. В случае невозможности снижения затрат, связанных с производством и реализацией данной продукции, или повышения отпускных цен на нее в рыночных условиях принимается решение о снятии продукции с производства. В дальнейшем, чтобы изучить возможность возобновления производства данной продукции, определяются направления повышения эффективности технологических процессов и способов реализации, в т.ч. проводятся необходимые мероприятия по поиску резервов снижения (минимизации) затрат на производство и реализации этой продукции.

Этап 10. Определение размера прибыли от реализации продукции собственного производства другим организациям-покупателям в расчетном периоде по свободным отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка

Размер прибыли от реализации продукции определяется путем вычитания из полученного маржинального дохода косвенных (условно-постоянных) затрат, связанных с обслуживанием и управлением производственной организацией, не связанных непосредственно с производственным процессом, пересчитанных на количество продукции, планируемой для реализации другим организациям-покупателям в расчетном периоде.

В этом случае рост размера прибыли от реализации продукции в расчете на единицу из-



мерения, принятую при установлении отпускной цены, может достигаться за счет снижения доли косвенных (условно-постоянных) затрат в структуре (составе) этой отпускной цены (без учета НДС). В свою очередь, снижение доли косвенных (условно-постоянных) затрат в расчете на принятую единицу измерения достигается в основном только за счет увеличения количества этой продукции, планируемого для реализации другим организациям-покупателям в расчетном периоде.

Как правило, косвенные (условно-постоянные) затраты определяются исходя из анализа фактических смет этих затрат за отчетный период времени (месяц или квартал, предшествующий формированию цен) с учетом размера планируемых изменений этих затрат в расчетном периоде (инфляционные ожидания и т.д.) и распределяются пропорционально одному из установленных (выбранных) организациями-производителями базовых показателей их распределения:

- затратам на оплату труда работников, занятых в производстве продукции (работ, услуг);
- стоимости сырья (материалов), используемых в производстве продукции (работ, услуг);
- объему производства однородных видов продукции (работ, услуг);
- общей сумме прямых затрат на производство продукции (работ, услуг);
- пропорционально другим показателям.

Также может быть использован метод маржинального дохода. При этом базовые показатели распределения косвенных (условно-постоянных) статей затрат определяются организациями-производителями самостоятельно с учетом вида экономической деятельности, отраслевых особенностей производства, структуры себестоимости производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг) и закрепляются в учетной политике.

Этап 11. Определение эффективности реализации продукции собственного производства по отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка

Эффективность реализации продукции собственного производства по отпускным ценам,

установленным с учетом конъюнктуры рынка, определяется с учетом количества указанной продукции, планируемого для реализации другим организациям-покупателям в расчетном периоде, путем вычисления норматива рентабельности к полной себестоимости и (или) стоимости реализации этой продукции.

Рассмотрим механизм обоснования эффективности реализации продукции собственного производства по свободным отпускным ценам, установленным с учетом конъюнктуры рынка, с использованием метода маржинального дохода.

ПРИМЕР

Организация-производитель «А» осуществляет производство и реализацию пиломатериалов различных видов. Реализация пиломатериалов организациям-покупателям, осуществляющим свою деятельность на внутреннем и внешнем рынках (экспорт), производится организацией «А» по свободным отпускным ценам, сформированным с учетом конъюнктуры рынка в условиях свободной конкуренции.

Обоснование эффективности реализации пиломатериалов обрезных хвойных пород (сосна, ель) толщиной 25-30 мм, 1 сорта, планируемых к реализации в расчетном периоде (июль 2019 г.) организациям-покупателям по отпускной цене, установленной организацией «А» с учетом конъюнктуры рынка, представлено в виде таблицы с использованием приведенных ниже исходных данных:

- отпускная цена за 1 м³ пиломатериалов, установленная производителем с использованием метода маржинального дохода, – 149,50 руб. (без НДС);

- прямые (условно-переменные) затраты, непосредственно связанные с производством 1 м³ пиломатериалов, – 89,20 руб.;

- объем производства пиломатериалов, планируемых для реализации в расчетном периоде (июль 2019 г.), – 90 м³;

- косвенные (условно-постоянные) затраты, связанные с производством и реализацией планового объема (90 м³) пиломатериалов, установленные исходя из анализа фактических смет этих затрат за отчетный период (июль 2019 г.) с учетом размера планируемых изменений этих затрат в расчетном периоде (июль 2019 г.), – 3672 руб. без НДС.

**Обоснование эффективности реализации пиломатериалов
с использованием метода маржинального дохода**

№ п/п	Показатель	Ед. изм.	Значение в расчете на объем партии		
			80	90	100
1	Количество пиломатериалов, планируемых для реализации в расчетном периоде (в июле 2019 г.)	м ³	80	90	100
2	Отпускная цена на пиломатериалы, установленная с учетом конъюнктуры рынка, без НДС	руб.	149,50		
3	Стоимость объема партии пиломатериалов без НДС, в т.ч.:	руб.	11 960 (80 × 149,50)	13 455 (90 × 149,50)	14 950 (100 × 149,50)
3.1	- НДС, предъявленный к оплате покупателю при реализации пиломатериалов (стр. 3 × 20%)	руб.	2392	2691	2990
3.2	- стоимость пиломатериалов с НДС (стр. 3 + стр. 3.1)	руб.	14 352	16 146	17 940
4	Затраты (полная себестоимость), связанные с производством и реализацией партии пиломатериалов (стр. 4.1 + стр. 4.2), в т.ч.:	руб.	10 808 (7136 + 3672)	11 700 (8028 + 3672)	12 592 (8920 + 3672)
4.1	прямые (условно-переменные) затраты	руб.	7136 (80 × 89,20)	8028 (90 × 89,20)	8920 (100 × 89,20)
4.2	косвенные (условно-постоянные) затраты	руб.	3672	3672	3672
5	Маржинальный доход (стр. 3 – стр. 4.1)	руб.	4824 (11 960 – 7136)	5427 (13 455 – 8028)	6030 (14 950 – 8920)
6	Прибыль от реализации пиломатериалов (стр. 5 – стр. 4.2)	руб.	1152 (4824 – 3672)	1755 (5427 – 3672)	2358 (6030 – 3672)
7	Рентабельность:				
7.1	- к полной себестоимости пиломатериалов (стр. 6 / стр. 4 × 100)	%	10,66 (1152 / 10 808 × 100)	15,00 (1755 / 11 700 × 100)	18,73 (2358 / 12 592 × 100)
7.2	- к стоимости пиломатериалов без НДС (стр. 6 / стр. 3 × 100)	%	9,63 (1152 / 11 960 × 100)	13,04 (1755 / 13 455 × 100)	15,77 (2358 / 14 950 × 100)

Учитывая результаты проведенного анализа текущей конъюнктуры рынка (его сегментов) для пиломатериалов, уровень применяемых конкурентами отпускных цен на однотипные товары (одного вида и размера) и принимая во внимание высокий спрос на пиломатериалы со стороны большого количества организаций-покупателей, готовых к их приобретению по более низкой цене, чем у конкурентов, отпускная цена на пиломатериалы обрезных хвойных пород (сосна) толщиной 25-30 мм (1 сорт), применяемая при их реализации в расчетном периоде (июле 2019 г.), в условиях свободной конкуренции может быть установлена организацией «А» на уровне, близком к мини-

имальной границе ценового диапазона, например, 149,50 руб. за 1 м³ (без НДС).

Анализ результатов расчета эффективности реализации пиломатериалов обрезных хвойных пород показывает, что прирост объемов производства и продаж данной продукции по сравнению с запланированными объемами оказывает непосредственное влияние на рост размера прибыли (рентабельности) к полной себестоимости (стоимости) продукции.

Рост размера прибыли от реализации каждого дополнительного 1 м³ пиломатериалов обеспечивается в первую очередь за счет снижения себестоимости указанного количества пиломатериалов по причине сокращения доли косвенных (условно-постоянных)

затрат в полной себестоимости (стоимости) продукции.

В заключение следует отметить, что эффективность реализации продукции собственного производства в рыночных условиях может быть достигнута только при проведении необходимых мероприятий по поиску резервов роста объема производства и продаж продукции (ее максимизации) и, соответственно, снижения (минимизации) затрат на ее производство и реализацию, включая оценку принятых (намеченных) мероприятий по снижению прямых (условно-переменных) затрат, эффективному использованию производственных мощностей и др.

Соблюдение правил, определяющих последовательность формирования оптимальных свободных отпускных цен на продукцию собственного производства (с ориентацией на уровень конкуренции) и систематизирующих порядок обоснования эффективности ее реализации с использованием метода маржинального дохода, в значительной степени позволит организациям-производителям эффективно управлять текущей рыночной ситуацией и своевременно реагировать на изменения цен, применяемых на рынке однотипной продукции.

ПРЕИМУЩЕСТВА МЕТОДА МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДА

Соблюдение правил, определяющих последовательность формирования отпускных цен на продукцию собственного производства (с ориентацией на уровень конкуренции) и систематизирующих порядок обоснования эффективности ее реализации с использованием метода маржинального дохода, позволяет субъектам хозяйствования эффективно управлять текущей рыночной ситуацией и своевременно реагировать на изменения цен, применяемых на рынке однотипных товаров.

Использование метода маржинального дохода в ценообразовании:

- позволяет получить ценовой ориентир при определении прогнозируемых цен, по ко-

торым может быть реализована продукция собственного производства с учетом диапазона рыночных цен;

- дает возможность выявить безубыточный объем ее производства и продаж, а также определить реальный вклад конкретной продукции в покрытие (возмещение) косвенных (условно-постоянных) затрат, связанных с организацией и обслуживанием производства, управлением, включая не только получение запланированного размера прибыли от производства и реализации этой продукции, но и ее рост;

- является эффективным средством оценки связи между объемом производства и продаж продукции, выручкой от ее реализации и отпускной ценой, необходимой для определения порога прибыли в случае изменения этой цены;

- в значительной степени соответствует цели максимизации прибыли от реализации продукции, а не целям максимизации выручки от ее реализации и объемов сбыта.

Главным же преимуществом применения метода маржинального дохода в ценообразовании являются высокий уровень конкурентных стимулов к росту объемов производства (продаж) продукции (их максимизация) и, соответственно, минимизация затрат на производство и реализацию продукции за счет сокращения доли косвенных (условно-постоянных) затрат в цене при росте объемов ее производства и реализации, а также учет при формировании исходного уровня цен на продукцию собственного производства ценовой политики конкурентов, конъюнктуры рынка и других элементов маркетинга.

Для организаций, производящих два вида продукции и более, целесообразно использовать расчет маржинального дохода еще и потому, что он позволяет оценить вклад в прибыль организации как отдельных видов продукции, так и продуктовых групп. На основании результатов данных расчетов можно сделать вывод о том, какие виды продукции вносят наиболее значимый вклад в прибыль организации, а какие нет, и насколько велик или мал вклад каждого вида продукции. 