

Вопрос распределения выручки касается предприятий, которые осуществляют не только индивидуальные продажи продуктов и услуг, но и продажи продуктов в комплектах. Реализация продуктов в комплектах осуществляется с целью стимулирования продаж, при этом цена комплекта ниже общей стоимости продуктов и услуг, входящих в комплект. Если цена на комплект формируется как на единое целое, а не складывается из цен со скидками на отдельные продукты, которые в него входят, то возникает вопрос: каким образом распределить цену комплекта на отдельные продукты, чтобы можно было оценить эффективность отдельных продуктов, услуг, подразделений?

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ВЫРУЧКИ

Елена МЕЛКИХ
Экономист

Каждый продукт, клиент, подразделение предприятия влияет на его совокупную прибыль. Определить размер вклада в прибыль и оценить эффективность по отдельным продуктам, клиентам, подразделениям возможно при организации управления затратами и выручкой в разрезе этих объектов. В основном объектами учета затрат и выручки на предприятии являются отдельные продукты. Поэтому дальнейшие рассуждения будут связаны именно с продуктами. При производстве и реализации производится однозначный учет прямых затрат на продукт и распределение различными способами косвенных затрат между продуктами. Аналогично распределению косвенных затрат осуществляется распределение между продуктами выручки, полученной от реализации комплектов.

Методы распределения выручки

В практике управленческого учета используются два основных метода распределения выручки: автономный метод и метод распределения по рангу продукта.

Автономный метод распределения выручки – это метод, при котором используются такие индивидуальные экономические характеристики продуктов, продаваемых в одном комплекте, как:

- индивидуальная цена реализации (или средневзвешенная индивидуальная цена);
- себестоимость единицы продукции (переменные затраты на единицу продукции, производственная или коммерческая себестоимость единицы продукции);
- количество единиц продукции в комплекте;
- выручка, получаемая от реализации отдельных продуктов.

Можно сказать, что перечисленные характеристики продуктов являются базой распределения выручки от реализации комплекта по отдельным продуктам комплекта.

Метод распределения выручки по рангу продукта – это метод, при котором производится упорядочивание продуктов



комплекта по определенному критерию. В качестве критериев могут служить:

- предпочтения покупателей – какой из продуктов влияет на решение о приобретении всего комплекта;
- выгодность продаж отдельного продукта;
- опыт и интуиция руководства.

Результатом ранжирования является деление продуктов на основной продукт, первый дополнительный, второй дополнительный и т.д. Впоследствии ранг, присвоенный продукту, является ключевым фактором распределения выручки. При этом выручка распределяется поэтапно, в соответствии с рангами продуктов и их индивидуальными ценами, до тех пор, пока не будет полностью распределена.

На примере предприятия, производящего постельное и столовое белье, рассмотрены некоторые методы распределения выручки. Следует иметь в виду, что основная цель распределения выручки – получить данные для принятия управленческих решений по номенклатуре выпуска. Предприятие, кроме индивидуальных продаж, осуществляет реализацию

продуктов в комплектах. В состав комплекта входят две наволочки, одна простыня и один пододеяльник. В таблицах 1 и 2 приведена информация о реализации продукции в разрезе номенклатуры продуктов и комплектов.

Цена комплекта составляет 95 тыс. руб., т.е. на 20 тыс. руб. ниже общей стоимости продуктов, если бы они продавались по индивидуальным ценам ($20 \times 2 + 25 + 50 = 115$ тыс. руб.).

Метод распределение выручки по рангу продукта

В данном случае ранжирование продукции произведено по показателю «коэффициент вклада на покрытие», по которому оценивается выгодность продукции. Коэффициент вклада на покрытие представляет собой отношение маржинального дохода на единицу продукции к цене реализации. Чем больше значение показателя, тем больший вклад продукт вносит в покрытие постоянных затрат. В таблице 3 произведено ранжирование продуктов комплекта.

Распределение выручки данным методом в этом случае будет произведено за три шага, т.к. в комплекте три продукта.

✓ На первом шаге цена комплекта сравнивается с ценой основного продукта – ценой простыни, если цена

Таблица 1. Индивидуальные экономические характеристики продуктов

Продукт	Индивидуальная цена, тыс. руб.	Затраты переменные на единицу продукции, тыс. руб.	Маржинальный доход на единицу продукта, тыс. руб.	Объем продаж «индивидуальные продажи», тыс. шт.	Выручка от реализации «индивидуальные продажи», млн руб.
1	2	3	4 (гр. 2 – гр. 3)	5	6 (гр. 2 – гр. 5)
Наволочка	20	9	11	6	120
Простыня	25	10	15	8	200
Пододеяльник	50	40	10	5	250
Итого	–	–	–	–	570

Таблица 2. Состав комплекта и выручка от реализации комплекта

Комплект	Количество единиц в комплекте, шт.	Цена комплекта, тыс. руб.	Объем продаж комплектов, тыс. шт.	Выручка от реализации комплектов, млн руб.
Комплект 1, в т.ч.:	–	95	3	285
наволочка	2	–	–	–
простыня	1	–	–	–
пододеяльник	1	–	–	–

Таблица 3. Ранжирование продуктов

Продукт	Цена, тыс. руб.	Затраты переменные на единицу продукции, тыс. руб.	Маржинальный доход на единицу, тыс. руб.	Коэффициент вклада на покрытие постоянных затрат	Ранг
1	2	3	4 (гр. 2 – гр. 3)	5 (гр. 4 / гр. 2)	6
Простыня	25	10	15	0,6	Основной продукт
Наволочка	20	9	11	0,55	Первый дополнительный продукт
Пододеяльник	50	40	10	0,2	Второй дополнительный продукт

Таблица 4. Распределение выручки между продуктами комплекта по рангу продукта

Продукт	Распределенная выручка (цена) на единицу изделия, тыс. руб.	Выручка (цена), распределяемая на другие продукты, тыс. руб.	Объем продаж в комплекте, тыс. шт.	Распределенная выручка на объем продаж, млн руб.
1	2	3	4	5 (гр. 2 · гр. 4)
Простыня	25	$95 - 25 = 70$	3	75
Наволочка	20	$70 - 20 \cdot 2 \text{ шт.} = 30$	6	120
Пододеяльник	30	0	3	90
Итого	–	–	–	285

основного продукта меньше, чем цена комплекта, то на основной продукт «простыня» относится 100% индивидуальной цены продукта. Цена комплекта 95 тыс. руб., а цена простыни – 25 тыс. руб., следовательно, на простыню, как основной продукт комплекта, относится 25 тыс. руб. На этом же шаге рассчитывается сумма, направляемая на распределение между всеми последующими продуктами комплекта, в данном случае между наволочкой и пододеяльником: $95 - 25 = 70$ тыс. руб. На два других продукта комплекта остается 70 тыс. руб.

✓ **На втором шаге** сумма, направленная на последующее распределение 70 тыс. руб. сравнивается с индивидуальной ценой первого дополнительного продукта, т.е. с ценой двух штук наволочек (40 тыс. руб.). Поскольку 40 тыс. руб. меньше 70 тыс. руб., то на первый дополнительный продукт относится 100% его индивидуальной цены. Снова рассчитывается сумма, направляемая на распределение между всеми последующими продуктами: $70 - 40 = 30$ тыс. руб. Таким образом, 30 тыс. руб. цены комплекта относится на пододеяльник.

✓ **На третьем шаге** сумма, направленная на второй дополнительный продукт, сравнивается с его инди-

видуальной ценой. Поскольку индивидуальная цена пододеяльника 50 тыс. руб., а на него, как второй дополнительный продукт, направлено 30 тыс. руб., то на этом распределение цены комплекта по продуктам заканчивается.

В итоге выручку от реализации комплекта в размере 285 млн руб. распределили между продуктами комплекта: 75 млн руб. (25 тыс. руб. · 3 тыс. шт.) выручки отнесено на основной продукт – простыня, 120 млн руб. (20 тыс. руб. · 2 шт. · 3 тыс. шт.) – на наволочки, 90 млн руб. (30 тыс. руб. · 3 тыс. шт.) – на пододеяльник.

Распределение выручки автономным методом

Распределение выручки автономным методом выполнено двумя вариантами. Первый вариант ориентирован на распределение относительно индивидуальных цен на продукты. Второй вариант – относительно количества единиц продуктов, входящих в комплект.

По первому варианту базой распределения выручки между продуктами комплекта является индивидуальная цена продукта. Если продукты реализовывать

в комплекте по индивидуальным ценам, то цена комплекта составит: 25 тыс. руб. + 20 тыс. руб. × 2 шт. + 50 тыс. руб. = 115 тыс. руб. Удельный вес индивидуальной цены продукта рассчитывается относительно 115 тыс. руб. Например, удельный вес простыни: 25 тыс. руб. / 115 тыс. руб. = 0,22. Удельный вес продуктов и расчет распределения выручки представлены в таблице 5.

Во втором варианте в качестве базы распределения выручки используется количество единиц продуктов, входящих в комплект. В комплекте реализуется 4 ед. (простыня 1 шт., наволочка 2 шт., пододеяльник 1 шт.). Удельный вес одной единицы составляет $1 / 4 = 0,25$. Величина выручки от реализации комплекта, относимая на отдельный продукт, например, простыню, составит: $0,25 \cdot 285$ тыс. руб. = 71,25 тыс. руб. Аналогичным образом рассчитывается выручка, приходящаяся на другие продукты комплекта (табл. 6).

Результаты распределения выручки тремя описанными методами сведены в таблице 7.

Можно заметить, что метод распределения влияет на итоговую величину выручки от реализации конкретного продукта (табл. 7, гр. 4), а следовательно, и на маржинальный доход, приносимый продуктом, и на его рентабельность. Для наглядности зависимость

структуры маржинального дохода от метода распределения выручки отражена на диаграмме.

В рассмотренном примере особенно выделяется ситуация с пододеяльником: доля маржинального дохода по этому продукту изменяется от 0,35% до 14,89%, соответственно, будут существенные различия в рентабельности продукта (рентабельность продаж продукта, рассчитанная по маржинальному доходу, составит от 0,3% до 14,0%). Следует отметить, что в примере объемы реализации продуктов в комплектах меньше объемов реализации по индивидуальным продажам продуктов, поэтому различия в распределении выручки относительно невелики. Эти различия становятся заметнее при увеличении объемов реализации комплектов.

Метод распределения выручки определяется как рыночными, так и производственными факторами: номенклатура комплектов, уровень спроса на отдельные продукты, величина затрат на их продвижение, соотношение совокупных объемов реализации отдельных продуктов и объемов реализации в комплектах и др. Что касается комплекта постельного белья, то при наличии относительно одинакового спроса на отдельные продукты можно остановиться на автономном методе распределения выручки по весу цен.

Таблица 5. Распределение выручки автономным методом по весу индивидуальной цены

Продукт	Индивидуальная цена, тыс. руб.	Удельный вес индивидуальной цены	Распределенная выручка (цена) на единицу изделия, тыс. руб.	Объем продаж в комплекте, тыс. шт.	Распределенная выручка, млн руб.
1	2	3 (гр. 2 / 115 тыс. руб.)	4 (95 тыс. руб. · гр. 3)	5	6 (гр. 4 · гр. 5)
Простыня	25	0,22	20,9	3	62,7
Наволочка	20 · 2 шт. = 40	0,35	33,25	3	99,75
Пододеяльник	50	0,43	40,85	3	122,55
Итого	115	1,00	95	–	285

Таблица 6. Распределение выручки автономным методом относительно количества единиц продукта

Продукт	Количество единиц	Удельный вес продукта	Распределенная выручка, млн руб.
1	2	3	4 (гр. 3 · 285 тыс. руб.)
Простыня	1	0,25	71,25
Наволочка	2	0,5	142,5
Пододеяльник	1	0,25	71,25
Итого	4	1	285

Таблица 7. Результаты распределения выручки

Продукт	Выручка от реализации «индивидуальные продажи», млн руб.	Распределенная выручка, млн руб.	Итого выручка, млн руб.	Объем реализации, тыс. шт.	Затраты переменные на объем реализации, млн руб.	Маржинальный доход, млн руб.	Маржинальный доход на единицу, тыс. руб.	Кэффициент вклада на покрытие
1	2	3	4 (гр. 2 + гр. 3)	5	6	7 (гр. 4 – гр. 6)	8 (гр. 7 / гр. 5)	9 (гр. 7 / гр. 4)
Метод распределения выручки по рангу продукта								
Наволочка	120	120	240	12	72	168	14	0,70
Простыня	200	75	275	11	110	165	15	0,60
Пододеяльник	250	90	340	8	320	20	2,5	0,06
Итого	570	285	855	–	502	353	–	–
Автономный метод по весу цен (вариант 1)								
Наволочка	120	99,75	219,75	12	72	147,75	12,31	0,67
Простыня	200	62,70	262,70	11	110	152,70	13,88	0,58
Пододеяльник	250	122,55	372,55	8	320	52,55	6,57	0,14
Итого	570	285	855	–	502	353	–	–
Автономный метод по количеству единиц в комплекте (вариант 2)								
Наволочка	120	142,5	262,5	12	72,00	190,5	15,88	0,79
Простыня	200	71,25	271,25	11	110,00	161,25	14,66	0,59
Пододеяльник	250	71,25	321,25	8	320,00	1,25	0,16	0,003
Итого	570	285,00	855	–	502	353	–	–

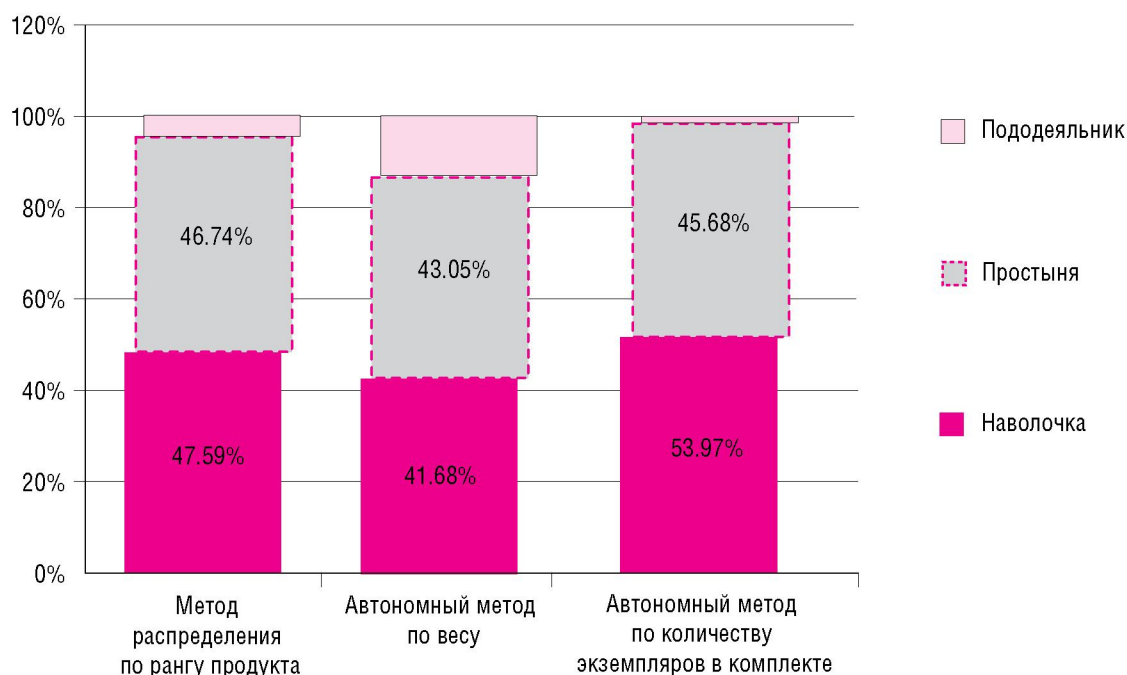


Диаграмма. Структура маржинального дохода