

Елена МЕЛКИХ,  
ЭКОНОМИСТ

# РЕНТАБЕЛЬНОСТЬ ЗАКАЗЧИКА

Обеспечение доходности организации поддерживается анализом различных видов прибыли и рентабельности. Основное внимание уделяют анализу прибыли, получаемой от реализации продукции.

**В**се чаще обращаются к анализу прибыли и рентабельности по отдельным заказчикам, если величину затрат на выполнение сбытовых операций можно связать с конкретным заказчиком, а также если сумма сбытовых затрат имеет значительный удельный вес в коммерческой себестоимости продукции. В этом случае анализ рентабельности взаимодействия с заказчиками позволит определить, с какими заказчиками целесообразно работать или от каких из них следует отказаться, а также какую цену надо установить для конкретного заказчика.

## ИЕРАРХИЯ ОПЕРАЦИЙ И ПРОЦЕССОВ

Для организации анализа рентабельности взаимодействия с заказчиком обращаются к элементам технологии пооперационного калькулирования продукции. Данной технологией предусматривается представление производственно-хозяйственной деятельности предприятия (или отдельного бизнес-процесса) в виде иерархии отдельных операций или подпроцессов.

Операция представляет собой событие, задачу или единицу работы с отдельной целью, например, проектирование продукта, установка оборудования, обслуживание оборудования и обслуживание заказчика. В

дальнейшем затратами управляют в разрезе выделенных операций.

Минимально выделяют четырехуровневую иерархию операций и затрат:

- 1) затраты на единицу выпуска;
- 2) партию;
- 3) развитие и поддержание продукта или услуги;
- 4) управление и содержание организации.

Формирование иерархии операций (бизнес-модели) строго индивидуально для конкретного предприятия. Далеко не каждое предприятие может позволить себе организацию учета затрат по операциям. Поэтому на практике чаще всего используется комбинированная система учета затрат: по местам их возникновения и пооперационный.

## ЗАТРАТЫ

С точки зрения оценки выгоды заказчика предприятие

акцентирует внимание на коммерческих затратах по обслуживанию заказчика и затратах на разработку продукта, если предполагается возможность модификации изделий под заказ. Величина данных категорий затрат значительно зависит от организации работы с заказчиком. Поэтому предприятию необходимо детализировать обслуживание заказчика в рамках операций сбыта и инженерно-технических разработок. К примеру, процесс сбыта и разработки под заказчика «Обслуживание заказчика» состоит из следующих операций:

- 1) обработка заказа;
- 2) посещение заказчика;
- 3) доставка продукции;
- 4) внесение инженерных изменений (для выпуска под заказ нестандартной продукции);
- 5) срочная доставка заказа (предусматриваются повышенные затраты по сравнению с простой доставкой).

Необходимо выявить факторы затрат для операций процесса «Обслуживание заказчика». Исследование ресурсов, используемых для обслуживания различных типов заказчиков, определило следующие факторы затрат:

- 1 число размещаемых заказов: на каждый заказ приходятся постоянные издержки, которые не меняются в зависимости от того, сколько изделий производится;
- 2 количество посещений заказчика: на каждого заказчика приходятся затраты на командировки;
- 3 количество километров: на каждого заказчика приходятся затраты на доставку;
- 4 количество срочных доставок: по требованию заказчика про-

изводятся срочные доставки, которые увеличивают затраты на сбыт по заказчику;

5) нестандартные изделия: по требованию заказчика производится выпуск нестандартной продукции, что влечет дополнительные затраты по разработке продукта.

Используя статистическую и нормативную информацию по расходу ресурсов, рассчитывают ставки факторов затрат (табл. 1).

Таблица 1. Ставки факторов издержек

Операция	Ставка фактора затрат
Обработка заказа	500 руб. на заказ
Посещения заказчиков	1 000 руб. за посещение
Доставка продукции	25 руб. на 1 км доставки
Срочная доставка	6 500 руб. на одну срочную доставку
Затраты на внесение инженерных изменений	Индивидуально под заказ клиента

## ОЦЕНКА РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Например, предприятие реализует свою продукцию трем заказчикам. За пределами рассмотрения остаются следующие показатели: производственная себестоимость продукции, цены реализации для конкретных заказчиков, объемы реализации в натуральном выражении в разрезе конкретных заказчиков. Внимание сосредоточено только на затратах, индивидуально формирующихся под конкретного заказчика.

За отчетный период предприятие обработало 15 заказов для трех заказчиков. Совокупные показатели за отчетный период: объем реализации – 436 000 руб., производственная себестоимость – 301 000 руб., коммерческие затраты и затраты на разработку – 117 480 руб., прибыль от реализации – 17 520 руб., рентабельность оборота – 4,02%. Исходя из приведенных показателей общая картина удовлетворительная.

Однако, воспользовавшись пооперационным расчетом затрат, обнаруживается критический момент во взаимоотношениях с конкретным заказчиком. Для этого потребуется детальная информация по заказчикам (табл. 2).

В данном случае затраты на внесение инженерных изменений для выпуска модифицированных изделий под заказчика В относятся на коммерческие затраты, хотя их следует рассматривать отдельно от сбыта и от производства в рамках концепции пооперационного

Таблица 2. Отчет по заказчикам за период

Показатель	Заказчик		
	А	В	С
1. Число получаемых заказов на реализацию	8	5	2
2. Число посещений заказчиков	2	1	2
3. Среднее расстояние при доставке, км	200	400	500
4. Число доставок	4	5	1
5. Общее расстояние при доставке, км (стр. 3 · стр. 4)	800	2 000	500
6. Число срочных доставок	2	0	0
7. Нестандартные изделия	–	Модификация изделия	–
8. Объем реализации, руб.	146 000	149 000	141 000
9. Вклад в прибыль (выручка минус производственная себестоимость реализованных изделий), руб.	46 500	54 000	34 500

Таблица 3. Расчет рентабельности заказчика, руб.

Показатель	Заказчик		
	А	В	С
1. Объем реализации	146 000	149 000	141 000
2. Производственная себестоимость реализованных изделий	99 500	95 000	106 500
3. Вклад в прибыль (стр. 1 – стр. 2)	46 500	54 000	34 500
4. Затраты на обслуживание заказчика, в т.ч. (сумма строк 4.1 – 4.5)	38 480	63 500	15 500
4.1. Затраты на обработку заказа на реализацию	4 000	2 500	1 000
4.2. Посещения заказчиков	2 000	1 000	2 000
4.3. Доставка продукции	20 000	50 000	12 500
4.4. Затраты на срочные доставки	12 480	0	0
4.5. Затраты на внесение инженерных изменений	0	10 000	0
5. Прибыль от реализации (стр. 3 – стр. 4)	8 020	–9 500	19 000
6. Рентабельность заказчика (стр. 5 / стр. 1 · 100%)	5,49%	–	13,48%



Постановлением Правления Национального банка Республики Беларусь от 9 ноября 2011 г. № 507 утверждена новая Инструкция по составлению годовой финансовой отчетности банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями Беларуси.

Предусмотрено, что дополнительно к бухгалтерскому балансу в пояснительной записке раскрывается информация по операционным сегментам в соответствии с требованиями Национального стандарта финансовой отчетности 8-F «Операционные сегменты» (НСФО 8-F).

Постановление вступает в силу после официального опубликования и применяется при составлении годовой финансовой отчетности банками и небанковскими кредитно-финансовыми организациями Беларуси за 2011 год и последующие годы.

калькулирования затрат. В результате этого допущения производственная себестоимость изделий одинакова для всех заказчиков. Показатель «вклад в прибыль» рассчитывается в качестве промежуточного показателя. Из таблицы 2 видно, что каждый заказчик вносит положительный вклад в прибыль предприятия на данном этапе анализа.

Расчет прибыли и рентабельности в разрезе заказчиков представлен в таблице 3.

Взаимоотношения с заказчиком В принесли предприятию убытки, а не прибыли, что показал пооперационный расчет затрат по процессу «Обслуживание заказчика».

Впоследствии эта информация должна использоваться для обоснования затрат по обслуживанию заказчиков, чтобы повлиять на их покупательское поведение. Например, можно предложить отказаться от размещения многочисленных, но небольших по объему заказов, от закупки нестандартных изделий. Если не удастся сделать это, следует повышать цены реализации для этой категории заказчиков.

Анализ рентабельности заказчика может также использоваться для ранжирования заказчиков по их рентабельности на основе анализа Парето: на 20% заказчиков приходится 80% получаемой прибыли. Поэтому укреплению отношений с этими заказчиками должно уделяться повышенное внимание.

Если у предприятия большая и относительно переменная номенклатура заказчиков, то анализ рентабельности взаимоотношений с заказчиками организуется в разрезе групп заказчиков, т.е. в разрезе сегментов рынка. Это позволяет разрабатывать дифференцированные маркетинговые стратегии под сегменты.