**Управленческий учет финансово-сбытовой деятельности**

*6.1. Финансово-сбытовая деятельность и ее место в управленческой системе организации*

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

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

К основным объектам финансово-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.

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. Отсюда следует, что **сбытовая деятельность** — это не столько 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 собственно 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%.

Анализ конъюнктуры российского рынка дает основание утверждать, что основной причиной кризиса сбыта, являет­ся не согласованность 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.

Отечественным производителям 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 продукций 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.

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 не достижимо, 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 самому 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 приобретать 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 ставит 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 посбыту. 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.

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

При организации управления финансово-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 финансово-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 финансово-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 потребителям. В функцию отдела сбыта также входит транспортное обеспечение поставок, постоян­ная связь с потребителями, контроль за ходом поставок, пред­ставление своевременной отчетности о продажах.

*6.2. Планирование продаж*

Процесс тактического планирования начинается с определе­ния объемов продаж. Практически вся система внутрифирменно­го планирования базируется на этом показателе. На основе плана продаж осуществляется планирование производственной програм­мы предприятия, своевременная подготовка сырья, материалов, комплектующих изделий, инструмента, оборудования для изго­товления конечной продукции и создания необходимых произ­водственных запасов. Чтобы не потерпеть поражение в конку­рентной борьбе, каждое предприятие должно тщательно про­гнозировать потребности рынка и планировать перспективу про­даж как минимум на 2—3 года. Соблюдение такого лага позволя­ет спланировать в тактическом плане все этапы производствен­ного процесса, начиная с разработки проекта изделия, техноло­гического процесса изготовления, опытно-экспериментальных работ и заканчивая запуском изделий в производство, а затем выходом на рынок с новой продукцией и прекращением произ­водства старых изделий. Заканчивается работа по планированию продаж составлением портфеля заказов.

Портфель заказов формирует отдел маркетинга предпри­ятия самостоятельно. Как правило, портфель заказов состоит из трех разделов:

* текущих заказов, обеспечивающих ритмичную работу
предприятия в данный период;
* среднесрочных заказов со сроком исполнения 1—2 года;
* перспективных заказов, охватывающих период вре­мени более 2 лет.

К сожалению, спланировать портфель заказов на бо­лее длительные сроки не представляется возможным в связи с неустойчивостью и неопределенностью спроса.

Текущие заказы должны быть подкреплены договорами, заключенными предприятием с покупателями продукции. Продукция, на которую не заключен договор, может быть изготовлена лишь при наличии твердой уверенности в ее сбыте. На среднесрочные и перспективные заказы также желательно заключать договоры поставки. Однако не всегда можно найти клиента, гарантирующего покупку продукции на несколько лет вперед. Особенно если речь идет о новой продукции, неизвест­ной широкому кругу покупателей. Тем не менее если пред­приятие не будет осваивать новую продукцию, связанную с риском сбыта, оно не сможет противостоять конкурентам. Уве­ренность в продаже продукции — критерий действенности маркетинга.

При формировании портфеля заказов должны учиты­ваться отраслевые особенности и жизненный цикл продук­ции. Например, для трикотажной фабрики портфель зака­зов состоит, как правило, только из текущих заказов, по­тому что спланировать ассортимент на период больше года не представляется возможным. Для предприятий легкой промыш­ленности годовое планирование является стратегическим. В этой отрасли стратегия заключается в том, чтобы не отстать от из­менчивого спроса. Учесть изменения рыночной конъюнктуры здесь можно только укороченным лагом планирования.

Совершенно иначе обстоит дело с формированием портфе­ля заказов в машиностроении, где нормативный срок службы изделий измеряется десятками лет. В этой отрасли предприя­тие-изготовитель, прежде чем приступить к выпуску сложно-технических изделий с длительностью - производственно­го цикла, измеряемого годами, обязательно заключит дого­вор поставки. Перспективные заказы здесь играют большую роль, чем в легкой промышленности. На их основе осуществ­ляется текущее планирование, охватывающее все этапы и виды работ, начиная от проработки идеи и получения заказа и заканчивая отгрузкой готового изделия заказчику. Этот пе­риод может составлять от одного года до пяти лет.

Планирование новых видов деятельности, как правило, связано с наибольшим риском. Минимизировать риск при планировании портфеля продукции могут следующие меры:

♦ нельзя приступать к изготовлению продукции при отсутствии предварительного договора на поставку. Процесс создания продукции без заказа может охватывать: техничес­кую подготовку производства; создание необходимых произ­водственных мощностей; подготовку кадров; поиск поставщи­ков материалов, комплектующих изделий, необходимых для выпуска продукции; обоснование себестоимости, цены и вы­годного объема производства продукции;

♦ применение конструкторских решений, основанных на унификации и стандартизации изделий. Унификация и стандартизация конструкций позволяет при (отказе потреби­теля от изделия перейти на выпуск другого изделия, исполь­зовав при этом изготовленные детали и сборочные единицы для невостребованного изделия;

♦ поиск резервных рынков сбыта. При отказе потреби­теля продукцию иногда эффективнее реализовать на запас­ных рынках сбыта с меньшей выгодой, чем допустить про­стои предприятия из-за отсутствия заказов или затоварива­ние складов готовой продукции;

♦ наличие конкурентных преимуществ продукции.
Конкурентные преимущества могут быть существенными и
незначительными. Наличие незначительных преимуществ
продукции предприятия по сравнению с продукцией конку­рента позволяет ему с минимальными издержками удержаться на освоенном рынке. Существенные преимущества требуют больших издержек, однако позволяют выйти на новые рын­ки, освоенные конкурентами. Соотношение этих групп про­дукции в портфеле заказов определяется выбранной стра­тегией развития предприятия;

* наличие эффективной системы маркетинга, реклам­ной политики;
* строгое соблюдение договорной дисциплины как по
отношению к поставщикам, так и клиентам.

Процесс обоснования решений по объему продаж можно представить в виде последовательности этапов и процедур, имеющих между собой прямые и обратные связи. С инфор­мационной точки зрения в процессе обоснования объема про­даж происходит уменьшение неопределенности информации о потребностях покупателей и клиентов.

В процессе обоснования объема продаж выделяют следу­ющие пять этапов: исследование конъюнктуры рынка; плани­рование ассортимента; оценка конкурентоспособности; плани­рование цены; прогнозирование величины продаж.

Расчет количества продаж того или иного изделия явля­ется заключительным этапом планирования продаж.

Средства прогнозирования объема продаж можно свести в две группы:

а) основанные на экспертных оценках;

б) экономико-статистические.

Методы экспертных оценок предполагают изучение мне­ний специалистов предприятий-производителей и потребите­лей продукции, торгово-посреднических фирм, предприятий розничной торговли, консалтинговых организаций о возмож­ных объемах продаж продукции предприятия в планируемом периоде. На их основе экспертным путем определяются три вида прогноза продаж: оптимистический, пессимистический и рациональный (вероятный).

Ожидаемый объем продаж изделия в плановом периоде (Оп) можно определять по формуле:

Оп =

где О, В, П — объемы продаж — соответственно оптимистический, вероятный, пессимистический.

Так как любой прогноз носит вероятностный характер, то рассчитывается доверительный интервал возможного объема продаж по формуле:

Д = Оп ± , где

(о-п) / 6

- стандартное отклонение оценок продаж

Основным фактором успеха при расчете объемов продаж в данном случае является квалификация экспертов. Поэтому эксперты должны знать особенности продукции, рынок, кон­курентов и их продукцию, тенденции научно-технологичес­кого развития, динамику цен, итоги работы отрасли в пред­шествующем периоде. !

(Экономико-статистические методы включают обширный арсенал различных количественных средств. Наиболее часто на практике применяются методы регрессионного и корреля­ционного анализа; скользящей средней; взвешенной сколь­зящей средней (экспоненциального сглаживания); следящего сигнала.

*Метод регрессионного и корреляционного анализа* — это способ нахождения объема продаж конкретного изделия, ос­нованный на выявлении и установлении зависимости искомо­го показателя от других факторов. Например, можно устано­вить зависимость изменения объема продаж бензина от объе­ма продаж или производства запасных частей к автомоби­лям; объема продаж сахара от изменения численности насе­ления в регионе и т.д. На основании статистической выборки по объему продаж планируемого товара *(у)* и различных фак­торов, влияющих на него *{x1, x2, x3,..., xj,* за предшествую­щие плановому периоды составляются статистический ряд наблюдений и стандартные уравнения. Зависимость показа­телей может быть линейной, параболической, гиперболической и экспоненциальной.

Для выявления формы связи, тесноты связи и различ­ных показателей, характеризующих пригодность исходного статистического материала для анализа и прогнозирования, разработаны соответствующие программы для ЭВМ.

Исследования, проведенные в Чикагском университете за много лет, выявили следующую линейную зависимость количества продаж любого товара *(х)* от его цены *(у):*

*х* = 91,2099 - 4,7356у.

Эту зависимость с успехом используют в практических расчетах при планировании цен и объемов продаж. Конечно, форма взаимосвязи для отдельных товаров, товарных рын­ков, времени года, направления моды, качества продукции и других специфических факторов различна. Поэтому каждое предприятие для каждого конкретного товара должно иметь такие зависимости, что является надежным инструментом планирования производства товара. Из этого подхода видно, что фактически планирование продаж сводится к установле­нию цены исходя из выбранной стратегии.

К числу простых методов прогнозирования объема про­даж относится расчет *скользящей средней величины продаж,* которая рассчитывается путем деления фактического объема продаж на продолжительность анализируемого периода. Пла­нируемый объем продаж принимается равным этой величине. Например, предприятие рассчитывает, объем продаж на пла­нируемый месяц по этому методу. Для этого объем продаж за предшествующие 12 месяцев делится на количество меся­цев, то есть 12. В следующем месяце к исходной величине продаж добавляют фактические продажи за последний ме­сяц и вычитают этот показатель за первый месяц ретроспек­тивного периода.

*Метод взвешенной скользящей средней (экспоненциаль­ного сглаживания)* отличается от рассмотренного метода тем, что при расчете средней величины продаж за ретроспектив­ный период в модель вводятся весовые коэффициенты, отра­жающие меру влияния различных факторов. Данный подход может применяться в случае, если при расчете, планируемо­го объема продаж необходимо учесть не только фактичес­кие данные о продажах за предшествующий период, но и результаты прежнего прогноза на этот период. Тогда факти­ческим продажам за конкретный период и прогнозу за этот же период присваиваются весовые коэффициенты, дающие в сумме единицу.

Наиболее точные результаты прогноза продаж достига­ются в тех случаях, когда фактическая величина продаж рассматривается в сравнении с прогнозировавшейся ранее.

*Метод "следящего сигнала"* учитывает ошибку прогноза и рассчитывается путем деления абсолютной суммы отклоне­ний (без учета знака) на среднее отклонение. Нормальное ко­лебание "следящего сигнала" должно быть в пределах 3,0— 7,0. Если этот показатель выходит за пределы норматива, то метод расчета планируемого показателя не адекватен усло­виям данного предприятия и подлежит усовершенствованию. Планирование продаж основывается на прогнозе разви­тия потребностей, которые может удовлетворить предприя­тие своими товарами. С этих позиций всех потребителей можно разделить на две группы: конечные потребители (приобрета­ющие товар для личного потребления) и предприятия-по­требители (оптовые покупатели, приобретающие товар для дальнейшей переработки или продажи). Поведение этих двух групп потребителей может различаться в зависимости от це­лей приобретения товара, способов принятия решений о по­купке, источников получения информации о товаре, требо­ваний к послепродажному сервису. В силу этого методы про­гнозирования продаж для различных потребителей также различаются. Для предприятий-потребителей расчеты носят более вероятностный характер, поскольку по своей сути яв­ляются прогнозами, построенными на других прогнозах. )!

В зависимости от типа потребителя выделяются два под­хода *к* прогнозированию объемов продаж.

Для предприятий-потребителей объем продаж рассчиты­вается на основе *конечного использования их продукта.* Про­гнозирование объема продаж по данному методу базируется на прогнозах развития отраслей — потребителей продукции предприятий. Использование данного метода наиболее пред­почтительно на предприятиях добывающей и энергетической промышленности, в машиностроении при изготовлении ком­плектующих деталей и сборочных единиц.

При планировании объема продаж в данном случае принимаются во внимание перспективы развития отраслей, производящих средства производства, научно-техническо­го прогресса в отраслях, потребляющих продукцию. На­пример, изменение технологии производства у потребите­лей может существенно сказаться на составе и номенкла­туре применяемого оборудования.

При обосновании объема продаж изучаются также смежные отрасли, поставляющие аналогичные по потре­бительским свойствам виды продукции.

Объем продаж орудий и предметов труда определяет­ся методом прямого счета, исходя из удельных норм их расхода у потребителей. Для предприятий с многономенклатурной про­дукцией могут применяться укрупненные нормы расхода.

Объемы продаж конечным потребителям рассчитываются по *"доли рынка предприятия".* При прогнозировании объема продаж по этому методу используются данные о среднегодовых темпах роста емкости целевого рынка в прошедшем периоде, его емкости в предплановом году (текущем) и планируемой доли предприятия в общем объеме продаж. Объем продаж (Оп) может рассчитываться по формуле:

О п = Е р \* И р \* (Д/100), где

Ер — емкость целевого рынка в отчетном году (единиц);

Ир — среднегодовой индекс роста емкости целевого рынка за прошедший период;

Д — планируемая доля предприятия на целевом рынке в прогнозируемом периоде (процент).

К основным факторам, оказывающим влияние на вели­чину И и Д относятся тенденции изменения доходов насе­ления, колебания деловой активности, сезонные изменения спроса, цикличность появления на рынке новых товаров-кон­курентов, изменения в технологии производства.

Расчет объема продаж предметов потребления также может вестись *методом прямого счета* на основе рацио­нальных норм потребления на душу населения, объемов заготовок сырья.

Эффективность применения того или иного метода про­гноза продаж зависит от конкретных условий и специфики хозяйственной деятельности предприятия.

*6.3. Учет готовой продукции (работ, услуг) и результатов ее продажи*

**? ! (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 назначениюделится на валовую и товарную.

? ! (В состав валовой продукциипредприятия 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.

При списании отгруженной и реализованной готовой про­дукции сумма отклонений фактической производственной се­бестоимости от стоимости их по учетным ценам определяется посреднему проценту отклонений, сложившемуся по гото­вой продукции в отчетном месяце.

Документальное оформление операций по движению го­товой продукции. Выпущенные из производства готовые изде­лия сдаются на склад производственного предприятия (экспе­дицию) и оформляются приемо-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 приемо-сдаточных документов. После окон­чания сдачи всей продукции в обоих экземплярах приемо-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.

К приемо-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. Типовую форму приказа-накладной (см. приложение)

**! (**  ПРИКАЗ-НАКЛАДНАЯ

Склад: *№ 3* Кому: *ЗАО "Фортис"*

Счет: *№98* Договор JV°12 *от 06.05.2003*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дата 07.05.2003 |  |  |
| Наименование продукции | Номенкла­турный номер | Ед. изме­рения | Количество | Цена | Сумма |
| затре­бовано | отпу­щено |
| Консервы «Го- | 0010 | Бан. | 2 500 | 2 500 | 32-50 | 81 200-00 |
| Консервы «Сви- | 0018 | Бан. | 1500 | 1500 | 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* **)!**

Данные приказа на отпуск заполняет отдел сбыта, а о фактическом отпуске — материально ответственное 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) отправления товарную квитан­цию и квитанцию о приеме груза.

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 добавленную 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. 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 покупателю, 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 вы­
ручки от реализации, а стоимость погрузки в транспортные
средства на станции отправления и стоимость перевозки до
станции назначения поставщик включает в счет покупателю
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 франко цены должно пре­дусматриваться в договоре поставки. **) ! ?**

*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 каждой 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 не схождения 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 применяют 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 раздельно 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 ценой является плановая (нормативная), про­изводственная себестоимость продукции, выявляется произ­водственный результат деятельности (экономия или перерас­ход).

*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: без использования счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" или с его использованием. 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 приходуют 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 месяц определяются как положительные, так и отрицательны 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 ее нормативной или плановой себестоимости. Выявленные отклонения в бухгалтерском учете списываются следующей записью:

В дебет счета 90 "Продажи" с кредита 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 месяцa не имеет.

Можно использовать для заключения **! (** Использование счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в учетной практике имеет как положительные, так отрицательные стороны. При применении этого счета существует 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 международно-принятой 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 cчетов отклонений и др.

Как уже было отмечено, готовая продукция в учете отчетности также может отражаться по сокращенной фактической или нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае в себестоимость готовой продукции включают как прямые условно-переменные расходы (cырье и материалы, расходы на оплату труда производственных рабочих и др.), так и косвенные условно-переменные расходы (расходы по эксплуатации производственных машин 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. ) !

**! (** *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 считается 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; счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)" — на сумму отклонений фактической сокращенной (цехо­вой) себестоимости готовых изделий от их нормативной (плановой) себестоимости; счета 26 "Общехозяйствен­ные расходы" — на сумму общехозяйственных (услов­но-постоянных расходов).

В соответствии с главой 21 Налогового кодекса РФ реа­лизация товаров (работ услуг) облагается налогом на добав­ленную стоимость (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 по налогам и сборам"

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 по налогам и сборам" 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 по налогам и сборам"

Перечисление НДС в бюджет в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" Кредит счета 51 "Расчетный счет"

Коммерческие организации учет реализации продукции по "кассовому" методу могут организовать также с примене­нием счета 45 "Товары отгруженные". При этом варианте по­рядок отражения в учете операций по реализации готовой продукции будет следующим:

Дебет счета 45 "Товары отгруженные"

Кредит счета 43 "Готовая продукция" — на учетную сто­имость отгруженной продукции;

Дебет счета 51 "Расчетный счет"

Кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчика­ми" — поступления оплаты от покупателей на расчетный счет за реализованные им изделия;

Дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчи­ками"

Кредит счета 90 "Продажи" — отражение суммы вы­ручки от продажи продукции;

Дебет счета 90 "Продажи"

Кредит счета 68 "Расчеты по налогам и сборам" — на сумму НДС от суммы реализации в пользу бюджета;

Дебет счета 90 "Продажи"

Кредит счета 45 "Товары отгруженные" — списание учет­ной стоимости реализованной продукции.

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 по налогам и сборам", 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 по налогам и сборам" 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 по налогам и сборам"

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"

Возможно 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"

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 финансово-сбытовыми (внепроизводственными) и вместе с про­изводственной себестоимостью составляют полную себестои­мость продукции.

Стоит напомнить, что затраты по упаковке и транспортировке продукции, воз­мещаемые покупателями, в состав финансово-сбытовых расходов не включаются.

Для учета финансово-сбытовых расходов используют активный синтетический счет 44 "Расходы на продажу". Их аналитический учет ведется по статьям расходов в соответ­ствии с утвержденной сметой.

Финансово-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 провождением продукции;

1. "Расчеты с персоналом по оплате труда" — на оплату труда работников, связанных с упаковкой, затариванием готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства и сопровождением груза;
2. "Расчеты с подотчетными лицами" — на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами за транспортирование готовой продукции и ее выгрузке;

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — сумму расходов по рекламе, а также услуг транспортной организаций (железнодорожных и водных) оплаченных рас четными чеками за перевозку готовой продукции и др.

Финансово-сбытовые расходы присоединяют к производственной себестоимости отдельных видов реализованной и отгруженной продукции по прямому признаку. Или в той их части, которая не может быть отнесена по прямому признаку, она распределяется между отдельными видами реализованной и отгруженной продукции пропорционально . массе, объему и производственной себестоимости или стоимости по отпускным ценам. В связи с этим, в текущем учет коммерческие расходы необходимо подразделять на прямые расходы, относимые на отдельные виды продукции по другому признаку, и косвенные, распределяемые между отдельными видами продукции пропорционально той или иной любой базе. При этом база для распределения различных 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 объемом не отгруженной (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 не отгруженной (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 не отгруженных, еще нереализованных изделий. **) !**

*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»

Отражение убытка от реализации продукции вышеназванной записью предусмотрено действующей инструкцией по Применению плана счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности предприятий и организаций. 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 сопоставляются 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.

*6.4. Контроль и анализ выполнения плана продаж*

Основными задачами контроля и анализа продаж явля­ются изыскание резервов наиболее полного удовлетворения покупателей и клиентов, увеличения объема продаж продук­ции, максимально возможного использования производствен­ной мощности предприятия, материальных и трудовых ре­сурсов, повышения эффективности производственно-хозяй­ственной деятельности.

В процессе контроля и анализа продаж производится оценка степени выполнения и динамики производства и реа­лизации продукции, определение влияния факторов на из­менение величины этих показателей, выявление внутрихо­зяйственных резервов и разработка мероприятий по их осво­ению.

Объем реализованной продукции может выражаться в нату­ральных, условно-натуральных и стоимостных измерителях. Обобщающие показатели объема продаж продукции оценивают в стоимостных показателях.

В практической деятельности контроль и анализ продаж продукции проводится за каждый месяц, квартал, полуго­дие, год. Фактические данные сравниваются с плановыми и предшествующими периодами. Рассчитываются: процент вы­полнения плана; абсолютные отклонения от плана; темпы роста и прироста (уменьшения) за анализируемый отрезок времени; абсолютное значение одного процента прироста (уменьшения) объема продаж. В процессе контроля и анализа определяется выполнение плана поставок продукции в целом по предприятию, в разрезе отдельных покупателей и видов продукции, выясняются причины невыполнения плана и да­ется оценка выполнения договорных обязательств.

Особое внимание при контроле и анализе продаж долж­но уделяться выполнению обязательств по кооперированным поставкам и экспорту продукции. Необходимо также изучить причины увеличения остатков готовой продукции на складах предприятия, а также неоплаченных остатков продукции, от­груженной покупателям. Особое внимание должно быть уде­лено анализу причин отказа покупателей от поставки про­дукции по заключенным договорам. Эти причины следует клас­сифицировать на внешние, не зависящие от предприятия, например неплатежеспособность покупателей, и внутренние, связанные с особенностью продукции и условиями ее поставки, например качество и цена продукции, не устраивают покупателя.

Следует также выявить экономические последствия изменения условий договоров, произошедшие в анализируе­мом периоде (объемов и сроков поставки, цен). Такая задача может быть решена с помощью факторного анализа объема реализованной продукции в разрезе отдельных договоров на поставку. В процессе факторного анализа по каждому от­дельному договору выявляется влияние на сумму прибыли уровня издержек, цен на продукцию, объема и сроков поступления платежей и т.п.

Объем продаж во многом зависит от внутренних возможностей предприятия. Степень обеспеченности плана продаж товарной массой анализируется на основе баланса товарное продукции, составляемого в отпускных ценах и по себестоимости изготовления продукции. Структура баланса зависит от метода определения выручки от реализации (по отгрузке продукции и по оплате отгруженной продукции). Баланс товарной продукции отражает взаимосвязь показателей реали­зации, отгрузки, выпуска и остатков нереализованной про­дукции.

В процессе анализа продаж рассчитываются и анализи­руются следующие показатели.

1. Абсолютный прирост (уменьшение) объема продаж
в натуральном и стоимостном выражении по сравнению с пла­ном и предшествующим периодом. Определяется разность между объемом продаж, достигнутым в анализируемом пе­риоде, и планом, а также объемом продаж в предыдущее (базисном) периоде.
2. Изменение номенклатуры (ассортимента) продукции.
Рассчитывается как изменение удельного веса конкретного наименования продукции в общем объеме реализации в от­ четном периоде по сравнению с аналогичными показателя­ми плана и базисного периода. Расчет может производиться в натуральных и стоимостных показателях.
3. Индивидуальный индекс физического объема реали­зованной продукции. Определяется отношением количества данного вида продукции, реализованной в отчетном периоде, к количеству продукции, реализованной в базисном периоде, и предусмотренному планом в натуральных единицах.
4. Коэффициент соответствия ассортимента продукции
структуре потребности в ней (Кс) рассчитывается по формуле:

Кс = 1 + , при n > m

Кс = 1 + , при m > n

где Т— количество (объем) реализованной продукции i-го вида;

Т — емкость рынка i-ro вида продукции;

n \_ количество выпускаемых видов продукции;

m \_ необходимое количество видов продукции.

Коэффициент соответствия рассчитывается для базисно­го, планового и отчетного периода и определяется его дина­мика.

5. Общий стоимостной индекс продаж, определяемый по отношению к плану и базисному периоду, рассчитыва­ется по формулам:

 I ğ = ; In =

где q0 , q1 , qn — объем продаж продукции в натуральном выражении в базисном, отчетном и плановом периоде;

Co, C1, Cn — действующая цена в соответствующих пери­одах.

6. Остаток нереализованной продукции на конец анали­зируемого периода (года, квартала, месяца) рассчитывается по формуле:

P2 + T2 = P1 + T1 + T - P

где Р1 Р2 — остатки нереализованной продукции на предприятии на начало и конец анализируемого периода;

Т1, Т2 — остатки продукции, отгруженной потребителю, но не оплаченной и находящейся на ответственном хранении у потребителя на начало и конец анализируемого периода;

Т — объем товарной продукции, произведенной в данном периоде;

Р — объем реализованной продукции за данный период.

7. Отказы покупателей от ранее заключенных договоров
поставки. Рассчитывается удельный вес продукции, от кото­рой отказались потребители (всего и в том числе по отдель­ным причинам), в общем объеме продукции, предусмотрен­ной договорами поставки, и анализируется тенденция изме­нения данного показателя.

Аналогично анализируются причины поставки продук­ции сверх объемов, предусмотренных договорами, по иници­ативе покупателей.

8. Возврат продукции потребителями в связи с рекла­мациями (низким качеством, не укомплектованностью). Оп­ределяется удельным весом возвращенной продукции в об­щем объеме реализации (всего и в том числе по причинам) и динамикой показателя за ряд лет.

9. Рентабельность продаж. Определяется отношением при­были, планируемой или фактически полученной за определен­ный период времени, к плановой или фактической полной себестоимости реализованной продукции.

10. Рентабельность оборота. Она характеризуется удель­ным весом прибыли в доходе предприятия от реализации про­дукции на товарном рынке по отпускным ценам предприятия за определенный период времени. Рассчитываются, абсолют­ные значения рентабельности в отчетном и базисном перио­дах и их динамика.

При контроле и анализе объема продаж важно не толь­ко установить количественное значение рассмотренных по­казателей, но и выявить причинно-следственные связи, по­зволяющие оценить меру влияния различных факторов на эффективность продаж. С этой целью все факторы, опреде­ляющие эффективность продаж, целесообразно свести в сле­дующие группы:

* качество и научно-технический уровень продукции
(соответствие продукции мировым стандартам, объем брака, количество рекламаций и стоимость зарекламированной про­дукции, количество сертифицированной продукции, качество использованных сырья и материалов, квалификация работ­ников, нарушение условий хранения, перевозки и погрузки, техническое состояние оборудования);
* ценовая стратегия (соответствие цены качеству про­дукции, ценовые преимущества по сравнению с товарами конкурентов, уровень издержек, уровень текущего спроса на продукцию, ценовые скидки);
* каналы сбыта (способы транспортировки продукции,
методы сбыта, профессионализм и специализация посредни­ков, система стимулирования сбыта, эффективность связи с посредниками);
* коммуникационная стратегия (эффективность рекламы, пропаганда имиджа, стимулирование спроса);
* потребители продукции (количество и концентрация, средняя величина разовой покупки, уровень доходов, моти­вы покупок, способы потребления продукции).

Анализ указанных факторов позволяет выявить проблемы на рынках сбыта продукции. В зависимости от масштабов все проблемы можно сгруппировать на общие и частные.

*Общие проблемы* порождаются нарушением баланса меж­ду спросом на продукцию и ее предложением в пределах всей территории, на которой предприятие осуществляет сбытовую деятельность. Как правило, общие проблемы обусловливаются несоответствием между товарным предложением совокупным платежеспособным спросом населения, нарушением народнохозяйственных пропорций, инфляционными про­цессами, снижением уровня жизни и миграцией населения, дифференциацией населения в зависимости от уровня дохо­дов и другими макроэкономическими факторами. К сожалению, возможности предприятия влиять на разрешение общих про­блем весьма ограничены. Тем не менее их анализ позволяет предприятию наметить пути выхода из затруднительной си­туации посредством изменения стратегии, например путем перехода на другие рынки сбыта.

*Частные проблемы* характеризуются возникновением несоответствия между спросом и предложением отдельных видов товаров. В основе этих проблем находится несоответ­ствие ассортимента и качества предлагаемых товаров и услугструктуре платежеспособного спроса населения на отдель­ных рынках. Следует иметь в виду, что возникающие на то­варных рынках проблемы, как правило, носят комплексный характер, выражающийся во взаимозависимости факторов, определяющих рыночную ситуацию. Это обстоятельство пре­допределяет необходимость всестороннего изучения факто­ров в их тесной взаимосвязи и взаимозависимости.