

ПІДХОДИ ДО МЕТОДИКИ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛІЗУ В НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕННЯХ*Проаналізовано підходи науковців щодо методики здійснення маржинального аналізу*

Постановка проблеми. Сучасні умови господарювання кардинально змінюють підходи до побудови системи управління витратами. Лише достовірна та оперативна інформація про всі виробничо-господарські процеси дозволить керівнику визначити ступінь ризику, пов'язаного із різким зниженням попиту на продукцію, що випускається підприємством, здійснити оперативний аналіз беззбитковості підприємства, обґрунтувати альтернативні рішення щодо діяльності підприємства.

В умовах кризи та економічної нестабільності все більшого значення набуває система вивчення поведінки витрат з метою виявлення джерел їх скорочення, саме такою системою виступає маржинальний аналіз.

Джерелом інформаційного простору для ефективного управління підприємством виступає комплексний аналіз, результатом здійснення якого є одержання інформації про ефективність діяльності підприємства.

На сьогоднішній момент на більшості підприємств наявні елементи системи обліку, розрахунки собівартості продукції, формування маржинального доходу, однак, єдиної повної системи здійснення аналізу зазначених показників не існує. Як наслідок оперативність прийняття управлінських рішень значно ускладнюється, звідси випливає, що більшість прийнятих рішень не є ефективними. Тому питання розробки інформаційної підтримки та моделі розрахунку собівартості з обов'язковим визначенням маржинального доходу як в цілому по підприємству, так і по кожному окремому підрозділу та здійснення маржинального аналізу за цими показниками є досить актуальним.

Метою дослідження є аналіз сучасних досліджень за напрямом маржинальний аналіз та розробка методики здійснення маржинального аналізу.

Викладення основного матеріалу дослідження. Збільшення прибутку і обсягів діяльності підприємства не завжди об'єктивно відображає збільшення ефективності виробництва. Для встановлення реального рівня прибутковості підприємства необхідно користуватися методами комплексного аналізу прибутку.

Ознайомлення з напрямками досліджень науковців полягає у вивченні питань теоретичного обґрунтування маржинального аналізу та застосування основних положень для практичного використання.

Необхідність вивчення досвіду науковців полягає у системному підході та обґрунтуванні необхідності та порядку здійснення маржинального аналізу з визначенням основних його етапів та напрямів.

Серед науковців, які в своїх наукових роботах розглядали маржинальний аналіз, І.М. Величко, Н.І. Гавловська, В.Ю. Горчаков, В.Є. Житний, Т.В. Калайтан, Т.М. Ковбич, І.Ю. Мелушова, Н.Д. Ордіховська, В.В. Пасенко, Л.О. Шишмарьова, російські вчені С.А. Воротинцева, Р.В. Голумян, Л.В. Петрова, Г.Р. Хамідулліна, Л.Ю. Янданов.

Основні положення наукової новизни щодо маржинального аналізу наведено в табл. 1 (табл.1).

За даними таб.1 встановлено, що питання здійснення маржинального аналізу в працях науковців починають розглядатися з 2001 року. Це в свою чергу зумовлено переходом країни до ринкових відносин, запозичення зарубіжного досвіду та необхідністю внутрішніх користувачів інформації, у оперативній інформації про стан діяльності підприємства.

Таблиця 1. Огляд наукової новизни за напрямом "маржинальний аналіз"

№ з/п	Автори	Тема наукового дослідження	Рік захисту	Спеціальність	Наукова новизна
1	2	3	4	5	6
Українські науковці					
1	Величко І.М.	Розвиток кооперативних форм господарювання в аграрній сфері економіки	2006	08.07.02 Економіка сільського господарства і АПК	набуло подальшого розвитку: обґрунтування ефективності виробничої діяльності сільськогосподарських виробничих кооперативів залежно від рівня забезпеченості факторами виробництва на основі маржинального аналізу
2	Гавловська Н.І.	Планування прибутку підприємств в умовах ринкового реформування економіки (на прикладі підприємств машинобудування)	2005	08.06.0 Економіка, організація і управління підприємствами	вперше: розроблені методичні підходи для визначення обсягів реалізації по досягненню цільового прибутку в умовах багатонаменклатурного виробництва, засновані на відомій залежності в системі "витрати – обсяг – прибуток" (CVP)
3	Горчаков В.Ю.	Формування організаційно-економічного механізму управління зовнішньоекономічною діяльністю великої компанії	2005	08.06.01 Економіка, організація і управління підприємствами	набуло подальшого розвитку: методичні підходи до вибору ефективного варіанта зовнішньоекономічної діяльності на основі маржинального аналізу
4	Житний В.Є.	Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною у зовнішньоекономічних відносинах	2001	08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит	набуло подальшого розвитку: механізм оптимізації витрат на основі маржинального аналізу при здійсненні операцій з ДС у зовнішньоекономічних відносинах
5	Калайтан Т.В.	Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування	2004	08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит	адаптовано моделі маржинального аналізу та оцінки меж беззбитковості до умов діяльності підприємств громадського харчування
6	Ковбич Т.М.	Аудит звітності про фінансові результати: організація та методика	2009	08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)	удосконалено окремі елементи методики ініціативного аудиту в частині пошуку резервів підвищення ефективності діяльності на підставі проведення маржинального аналізу, що забезпечить дієвість й ефективність їх проведення (с. 3)
7	Мелушова І.Ю.	Ефективність формування	2006	08.07.05	набуло подальшого розвитку:

		фінансових результатів підприємств роздрібно торгівлі		Економіка торгівлі та послуг	модель формування фінансових результатів від основної діяльності, що базується на механізмі операційного левериджу, і яка доповнена та адаптована до умов діяльності підприємств роздрібно торгівлі
8	Ордіховська Н.Д.	Удосконалення управлінського обліку та аналізу на агропромислових підприємствах (на прикладі галузі рослинництва)	2006	08.06.04 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит	вперше: запропоновано методику поглибленого операційного аналізу "Витрати-Обсяг-Прибуток" на основі розрахунку ефекту операційного лівериджу, точки безбитковості, межі рентабельності та запасу фінансової міцності з метою прогнозування, планування та максимізації фінансових результатів за рахунок оптимізації асортиментної політики на підприємствах галузі рослинництва

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
9	Пасенко В.В.	Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств	2008	08.00.09 Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)	набуло подальшого розвитку: класифікація показників маржинального аналізу фінансових результатів аграрних підприємств залежно від видів собівартості продукції та уточнення видів маржинального доходу і їхнього складу, які використовують для проведення внутрішньогосподарського (управлінського) аналізу фінансових результатів підприємства
10	Шишмарьова Л.О.	Ефективність економічної діяльності промислового підприємства	2000	08.06.01 Економіка підприємства і організація виробництва	розроблено методику оптимізації прибутку, обсягу випуску продукції, ціни та витрат виробництва, яка базується на комплексному використанні економіко-математичних методів і маржинального аналізу
Російські науковці					
11	Воротинцева С.А.	Формування та розвиток системи "директ-костинг" в промисловому птахівництві	2003	08.00.12 Бухгалтерський облік та статистика	адаптовано методику використання маржинального аналізу в промисловому птахівництві для розробки та обґрунтуванні управлінських рішень в галузі кормо виробництва асортиментної політики та ціноутворення
12	Гюлюмян Р.В.	Управлінський облік витрат та фінансових результатів торгово-розважальних комплексів	2007	08.00.12 Бухгалтерський облік та статистика	розроблено методичні положення маржинального аналізу витрат, які розподіляються за методом АВС, з врахуванням циклічного характеру їх змін при коливаннях об'ємів продаж
13	Петрова Л.В.	Розробка методичних рекомендацій з економічної оцінки перспективного розвитку вугледобувного підприємства		08.00.05 Економіка та управління народним господарством	методику оцінки зміни прибутку в залежності від об'ємів виробництва, рівня витрат та цін на вугільну продукцію, яка дозволяє регулювати економічну стабільність підприємства
14	Хамідулліна Г.Р.	Концепція аналізу та контролю витрат обігу (На прикладі підприємств споживчої кооперації) Докторська	2004	08.00.12 Бухгалтерський облік та статистика	на основі критичного вивчення та узагальнення існуючих підходів до аналізу витрат розроблено методику аналізу витрат за системою "директ-кост", маржинального аналізу у взаємозалежності з аналізом та контролем закупок для торгових підприємств
15	Янданов Л.Ю.	Бюджетування як система підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств	2004	08.00.12 Бухгалтерський облік та статистика	Обґрунтована та рекомендована методика комплексного маржинального аналізу витрат, включаючи розробку бюджетів у взаємозв'язку "витрати – обсяг - результат" (с.8)

Узагальнено результати вивчення наукової новизни за напрямками її впровадження, тобто за теоретичною та практичною значимістю (табл.2).

Таблиця 2. Групування наукової новизни теоретичним та практичним напрямками

№ з/п	Групування наукової новизни	ПІБ	Кількість авторів (чол)	Питома вага, %
Теоретичний напрям				
1	Обґрунтування ефективності виробничої діяльності на основі маржинального аналізу	Величко І.М.	1	7
Практичний напрям				
2	Методичні підходи для визначення обсягів реалізації з метою їх оптимізації	Гавловська Н.І., Шишмарьова Л.О., Гюлюмян Р.В.	3	19

3	Методичні підходи щодо зовнішньоекономічної діяльності з метою оптимізації витрат	Горчаков В.Ю., Житний В.Є.	2	13
4	Методика здійснення ініціативного аудиту на основі маржинального аналізу	Ковбич Т.М.	1	7
5	Методика застосування маржинального аналізу в різних галузях	Калайтан Т.В., Мелушова І.Ю., Ордіховська Н.Д., Воротинцева С.А., Петрова Л.В.	5	33
6	Класифікація показників маржинального аналізу залежно від видів собівартості	Пасенко В.В.	1	7
7	Методика маржинального аналізу у взаємозалежності з аналізом та контролем закупок	Хамідулліна Г.Р.	1	7
8	Застосування маржинального аналізу для розробки бюджетів	Янданов Л.Ю.	1	7
Разом			15	100

Узагальнення показників табл. 2 дозволяє визначити основні напрями розгляду маржинального аналізу в наукових дослідженнях:

– використання показника маржинального аналізу в межах певної галузі розглядалося групою науковців: Т.В. Калайтан запропоновано використовувати в громадському харчуванні; І.Ю. Мелушовою – в роздрібній торгівлі; Н.Д. Ордіховською запропоновано використовувати в галузі рослинництва; С.А. Воротинцева – промислове птахівництво; Л.В.Петрова – вугільна промисловість.

– маржинальний аналіз як частина здійснення ініціативного аудиту розглядала Т.М. Ковбич;

– необхідність застосування маржинального аналізу з метою визначення обсягів реалізації та прибутку розглядалося в працях Н.І. Гавловської, Л.О. Шишмарьової та Р.В. Гюлумян;

– Горчаковим В.Ю. та Житним В.Є. запропоновано використовувати маржинальний аналіз лише при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності з метою оптимізації витрат;

– Янданов Л.Ю. запропонував використовувати маржинальний аналіз (в частині вивчення поведінки постійних та змінних витрат) для формування бюджетів, при цьому автор зосереджував увагу лише на показнику маржинального доходу;

– здійснення маржинального аналізу у взаємозалежності з аналізом та контролем закупок запропоновано Г.Р.Хамідулліною.

У роботі В.В.Пасенко запропоновано класифікацію показників маржинального аналізу залежно від видів собівартості та видів маржинального доходу. Проте автором не наведено саму методику здійснення маржинального аналізу в залежності від цих показників.

Необхідність використання маржинального аналізу для загального аналізу фінансових результатів діяльності, зокрема, торговельних підприємств наголошено О.Г.Толкачевою, що дає можливість більш об'єктивно оцінити вплив факторів на динаміку прибутку від реалізації і показники рентабельності [11, с. 37-43]. Саме методика здійснення маржинального аналізу базується на вивченні показників, пов'язаних із визначення фінансових результатів, а саме обсягу реалізації, витрат та прибутку.

На можливості проведення маржинального аналізу виходячи з економічної моделі прибутку наголошують І. Грулев та В. Мірошніков. Характеристики, які отримуються в точці рівноваги в ході такого аналізу, на думку науковців, є важливими допоміжними інструментами для прийняття управлінських рішень не лише зовнішніми користувачами, але й менеджерами самого підприємства [4, с. 38].

В основному науковці зосереджували свою увагу на його практичному впровадженні, не обґрунтовуючи необхідність. Так, лише І.М.Величко доведено необхідність застосування маржинального аналізу з метою забезпечення ефективності діяльності підприємства.

Проте жодним науковцем не запропоновано саму методику здійснення маржинального аналізу, а лише обґрунтовано необхідність його застосування для певної галузі та виду діяльності.

На підставі дослідження наукової новизни встановлено,

що незважаючи на існуючі дослідження за даним напрямом, відсутній єдиний підхід до сутності, порядку та сфери застосування маржинального аналізу. Це знижує можливості реалізації для суб'єктів господарювання їх конкурентних переваг у ринковому середовищі.

Висновки та перспективи подальших досліджень. З метою вивчення підходів до методики маржинального аналізу в наукових дослідженнях проаналізовано наукову новизну в дисертаціях на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук. Встановлено, що з урахуванням досліджуваного предмета та об'єкта науковцями обґрунтовано застосування маржинального аналізу для певної галузі економічної діяльності чи виду діяльності, проте не набуло висвітлення питання механізму його здійснення. Відсутність теоретично розробленого механізму застосування маржинального аналізу знижує якість управлінських рішень за даними бухгалтерського обліку.

Відповідно, подальші наукові дослідження в частині обґрунтування методики здійснення маржинального аналізу та розробка інформаційного його забезпечення (на рівні внутрішньої звітності підприємства) сприятиме прийняттю виважених і ефективних управлінських рішень.

Список використаної літератури:

1. *Величко І.М.* Розвиток кооперативних форм господарювання в аграрній сфері економіки: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.02 "Економіка сільського господарства і АПК". – Харків, 2006. – 23 с. 2. *Гавловська Н.І.* Планування прибутку підприємств в умовах ринкового реформування економіки (на прикладі підприємств машинобудування): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами". – Хмельницький, 2005. – 21 с. 3. *Горчаков В.Ю.* Формування організаційно-економічного механізму управління зовнішньоекономічною діяльністю великої компанії: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами". – Донецьк, 2005. – 22 с. 4. *Грулев І.* Проблемы оценки прибыли / И. Грулев, В. Мирошников // Бизнесинформ – № 20 – 1996. – С. 35-38. 5. *Житний В.Є.* Удосконалення аналізу операцій з давальницькою сировиною зовнішньоекономічних відносинах: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". – Харків, 2001. – 19 с. 6. *Калайтан Т.В.* Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяльністю підприємств громадського харчування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". – Львів, 2004. – 16 с. 7. *Мелушова І.Ю.* Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.07.05 "Економіка торгівлі та послуг". – Харків, 2006. – 18 с. 8. *Ордіховська Н.Д.* Удосконалення управлінського обліку та аналізу на агропромислових підприємствах (на прикладі галузі рослинництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит". – Тернопіль, 2006. – 19 с. 9. *Пасенко В.В.*

Облік і аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". – Київ, 2008. – 21 с. 10. *Петрова Любов Викторовна*. Разработка методических рекомендаций по экономической оценке перспективного развития угледобывающего предприятия : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 Москва, 2002. – 144 с. 11. *Толкачева Е.Г.* Методика анализа финансовых результатов от реализации товаров торговых организаций потребительской кооперации / Е.Г. Толкачева // Бухгалтерский учет и анализ – № 12 – 2007. – С. 37-43. 12. *Шимарьова Л.О.* Ефективність економічної діяльності промислового підприємства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.01 "Економіка підприємства і організація виробництва". – Харків, 2000. – 13 с. 13. *Воротынцева Светлана Анатольевна*. Формирование и развитие системы "директ-костинг" в промышленном птицеводстве : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Воронеж, 2003. – 191 с. 14. *Хамидуллина Гульнара Рафкатовна*. Концепция анализа и контроля издержек обращения (На примере предприятий потребительской кооперации) : Дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 : Москва, 2004. – 380 с.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

