

УДК 338.64

Скрипник Н.В.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку і аудиту**Чернівецького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету***Скрипник М.Є.***кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку і аудиту**Чернівецького торговельно-економічного інституту
Київського національного торговельно-економічного університету*

ШЛЯХИ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ ГРАНИЧНОГО АНАЛІЗУ

WAYS OF APPLICATION OF METHODOLOGICAL TOOLS OF MARGINAL ANALYSIS

АНОТАЦІЯ

Досліджено шляхи удосконалення існуючої системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління потенціалом прибутковості діяльності виробничого підприємства. Обґрунтовано перебіг процесу її моделювання на основі алгоритму аналітичної оцінки граничного потенціалу прибутковості в розрахунку на одиницю обмежених ресурсів на основі інструментарію граничного аналізу. Його практичне впровадження сприятиме оптимальному розподілу ресурсів з максимізацією обсягу прибутку від реалізації продукції.

Ключові слова: фінансові результати, граничний аналіз, факторний аналіз, прибуток, рентабельність.

АННОТАЦИЯ

Исследованы пути усовершенствования существующей системы учетно-аналитического обеспечения системы управления потенциалом прибыльности производственного предприятия. Обосновано ход процесса ее моделирования на основе алгоритма аналитической оценки предельного потенциала доходности в расчете на единицу ограниченных ресурсов на базе инструментария маржинального анализа. Его практическое внедрение будет способствовать оптимальному распределению ресурсов с максимизацией объема прибыли от реализации продукции.

Ключевые слова: финансовые результаты, предельный анализ, факторный анализ, прибыль, рентабельность.

ANNOTATION

The article is devoted to investigation of the ways of improving the existing system of accounting and analytical tools for managing potential profitability of the manufacturing enterprise. The research proves progress of simulation algorithm based on analytical assessment of limit potential of profitability per unit of limited resources based on marginal analysis tools. Its practical implementation will promote optimal allocation of resources maximizing profits from sales.

Keywords: financial results, marginal analysis, factor analysis, profit, profitability.

Постановка проблеми. В умовах розширення світового економічного простору виникнення нових викликів і можливостей ринку посилюється значення фінансових результатів діяльності підприємств. Прибуток як критерій ефективності відтворення і як економічний показник, який має дві межі – дохід від реалізації і собівартість, володіє важливою властивістю: відображає кінцевий фінансовий результат інтенсивного і екстенсивного розвитку вироб-

ничих підприємств. Сучасна практика господарювання доводить, що багато підприємств виробничої сфери, зокрема швейної промисловості, здійснюють свою діяльність недостатньо ефективно, що підтверджується значною часткою підприємств галузі, які працюють збитково. Саме тому удосконалення методичного інструментарію граничного аналізу та його адаптація до конкретних умов галузі набуває такої актуальності сьогодні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні форми, методи і принципи управління підприємствами в ринковому середовищі, що висувають нові вимоги до аналітичності інформації, знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних та зарубіжних вчених, як С.В. Алєванова [1], І.О. Бланка [2], С.М. Бичкової [3], С.Ф. Голова [4], Г.П. Гринєва [5], М.Б. Кулинич [6], М.М. Матюхи [7], О.А. Орлова [9], В.В. Рєпіна [11], Е.Г. Рясних [9], Ч.Т. Хорнгрена, Дж. Фостера [12], Л.Ю. Янданова [3] та інших.

Відаючи належне численним ґрунтованим дослідженням з цієї проблематики, низка питань щодо аналітичного інструментарію граничного аналізу прибутковості діяльності вітчизняних швейних фабрик залишається не вирішеною. Надання переваги традиційним підходам у процесі здійснення аналізу, відсутність стимулів до застосування методичного інструментарію процедур граничного аналізу, широкого спектру його практичного впровадження та можливостей, які він створює, обумовлює відсутність потреби в необхідному інформаційному забезпеченні для прийняття рішень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Отже, всі ці обставини обумовлюють створення сприятливого аналітичного підґрунтя для оптимального управління асортиментною політикою швейних фабрик із врахуванням граничної корисності для технології швейного виробництва та превалюванням акцентів між більш рентабельними видами швейної продукції та обсягами реалізації менш

рентабельних ліній для збільшення потенціалу їх прибутковості.

Проблеми досягнення необхідного рівня прибутку від реалізації швейної продукції мають єдине підґрунтя: або швейна фабрика володіє недостатніми фінансовими результатами діяльності для збереження належного фінансового становища, або розпоряджається ними нераціонально, останнє обумовлюється відсутністю дієвої системи управління потенціалом їх прибутковості [10].

Метою статті стало удосконалення та адаптація методичного інструментарію граничного (маржинального) аналізу діяльності виробничого підприємства швейної галузі.

Основними факторами, що призводять до нераціонального управління фінансовими результатами, та низької прибутковості діяльності швейних фабрик можуть бути:

- нераціональність процесів управління оборотними коштами та структурою джерел фінансування швейного виробництва;
- незначні обсяги реалізації швейної продукції;
- несприятливе співвідношення між доходами та витратами;
- збитковість інших видів діяльності [10].

Виклад основного матеріалу дослідження. Інформаційним підґрунтям раціонального

проведення оперативного граничного аналізу фінансових результатів є внутрішня звітність підприємств швейної промисловості. Зонами чутливості аналітичної оцінки повинні стати ті виробничі ПАТ «Коломийська швейна фабрика», для яких характерні такі суттєві відмінності:

- питома вага в обігу;
- обсяг граничної рентабельності реалізації швейної продукції;
- тривалість виробничого циклу;
- обсяг питомої граничної рентабельності швейної продукції.

На ПАТ «Коломийська швейна фабрика» найбільшу питому вагу займають: плаття дівочі з тканин із синтетичних волокон (44,26%); бріджи жіночі з тканини із синтетичних волокон (20,34%); брюки жіночі з тканини із синтетичних волокон (15,49%); блузи жіночі з тканини із хімічних волокон (12,02%).

Водночас зазначені види швейних виробів не займають лідируючих позицій за маржинальною рентабельністю. Відповідно максимальну маржинальну рентабельність реалізації мають *блузи дівочі з тканини із хімічних волокон* ПАТ «Коломийської швейної фабрики», хоча їх питома вага в обігу не суттєва, лише 1,54%. Окрім того, особливу увагу варто звернути на такі види швейної продукції, як: *блузи дівочі з*

Таблиця 1
Оптимальний перерозподіл оборотних коштів на базі врахування граничної рентабельності швейної продукції ПАТ «Коломийська швейна фабрика» за 2013 р.

| № з/п | Швейна продукція | Одиниці виміру | Обсяг реалізації швейної продукції, натур. форми (фізична од. виміру) | Маржинальна рентабельність реалізації швейної продукції, % | Тривалість виробничого циклу швейної фабрики, днів | Питома маржинальна рентабельність реалізації швейної продукції, % в день | Пріоритет | Зміна обсягів реалізації швейної продукції, % | Максимальний обсяг реалізації швейної продукції, натур. форми (фізична од. виміру) |
|-------|---|----------------|---|--|--|--|-----------|---|--|
| 1. | Бріджи жіночі з тканини із синтетичних волокон | шт. | 359 | 99,34 | 28 | 3,55 | 5 | 12,00 | 402 |
| 2. | Брюки жіночі із тканини із синтетичних волокон | шт. | 225 | 56,86 | 24 | 2,37 | 7 | 12,00 | 252 |
| 3. | Блузи жіночі з тканини із хімічних волокон | шт. | 215 | 49,91 | 28 | 1,78 | 9 | -8,00 | 198 |
| 4. | Блузи дівочі з тканини із хімічних волокон | шт. | 26 | 351,04 | 30 | 10,20 | 2 | 18,00 | 30 |
| 5. | Блузи жіночі з тканини із льону | шт. | 10 | 27,04 | 29 | 0,93 | 10 | -30,00 | 7 |
| 6. | Блузи дівочі з тканини із льону | шт. | 17 | 129,33 | 28 | 4,62 | 4 | 17,00 | 20 |
| 7. | Плаття жіночі з тканин із синтетичних волокон | шт. | 2 | 52,03 | 28 | 1,86 | 8 | 9,00 | 2 |
| 8. | Плаття дівочі з тканин із синтетичних волокон | шт. | 410 | 114,44 | 30 | 3,86 | 6 | 2,00 | 418 |
| 9. | Спідниці жіночі з тканин із синтетичних волокон | шт. | 43 | 194,97 | 28 | 6,96 | 3 | 18,00 | 51 |
| 10. | Спідниці жіночі з тканин із синтетичних волокон | шт. | 26 | 240,35 | 28 | 8,58 | 1 | 19,00 | 30 |
| | Разом | | 1333 | | | | | | |

тканин із хімічних волокон та плаття дівочі з тканин із синтетичних волокон, оскільки вони мають досить суттєву (приблизно 1,5 рази) тривалість виробничого циклу.

Через такі обставини на базі врахування підходу В.В. Репіна [11] детальна аналітична оцінка умов, що виникли на швейній фабриці, повинна включати такі напрями:

- аналіз витрат на виробництво швейної продукції;
- аналіз складових виробничого циклу за такими швейними виробами, як *блузи дівочі з тканин із хімічних волокон та плаття дівочі з тканин із синтетичних волокон*, встановлення та усунення вузьких місць;
- маркетингова оцінка можливостей збільшення обсягів реалізації.

На основі аналітичної оцінки тенденцій зміни питомої граничної рентабельності ПАТ «Коломийської швейної фабрики» доцільно прийняти відповідний спектр управлінських рішень з метою досягнення бажаного рівня прибутковості, що знайшов відображення в таблиці 1.

Як свідчать дані таблиці 1, першочергово на ПАТ «Коломийської швейної фабрики» (м. Коломия) доцільно ухвалювати такі управлінські рішення:

- скорочення тривалості фінансових циклів таких видів швейної продукції, як *блузи дівочі з тканини із хімічних волокон та плаття дівочі з тканин із синтетичних волокон до 30 днів*;
- збільшення обсягів виробництва *найбільш рентабельних швейних виробів (блузи дівочі з тканин із хімічних волокон, спідниці жіночі з тканин із синтетичних волокон)* за рахунок

найменш рентабельних (блузи жіночі з тканин із хімічних волокон та блуз жіночих з тканини із льону), без залучення додаткових оборотних коштів.

Фінансові результати від основної діяльності ПАТ «Коломийської швейної фабрики» (м. Коломия) до та після перерозподілу оборотних коштів із врахуванням граничної рентабельності швейної продукції в асортиментному розрізі наведено в табл. 2.

Тобто, у разі практичного застосування методичного інструментарію граничного аналізу ПАТ «Коломийська швейна фабрика» без залучення додаткових оборотних коштів отримає приріст сумарного маржинального прибутку від реалізації швейної продукції **10,96%**.

Проте слід зазначити, що процес вибору оптимального рішення з метою досягнення бажаного рівня прибутковості швейного виробництва суттєво ускладнюються, в умовах, коли варто брати до уваги різні обмеження. Зокрема, обмеженнями під час ухвалення рішень в швейному виробництві можуть бути:

- обсяг реалізації швейної продукції (існують границі попиту на продукцію швейного виробництва);
- трудові ресурси (середньооблікова чисельність, продуктивність праці);
- матеріальні ресурси (нестача тканин для пошиття виробів в необхідній кількості, зокрема останнє обумовлюється цінами на тканини), тощо [5].

Перебіг процесу прийняття рішень із врахуванням обмежень передбачає визначення маржинального доходу, що забезпечує кожний

Таблиця 2

**Фінансові результати ПАТ «Коломийська швейна фабрика»
(згідно з проведеним граничним аналізом за 2013 р.**

| № з/п | Показник | До перерозподілу ресурсів швейної фабрики | Після перерозподілу ресурсів | Зміна, % |
|-------|---|---|------------------------------|----------|
| 1. | Обсяг реалізації швейної продукції, тис. грн. | 458,29 | 482,58 | 5,30 |
| 2. | Сумарні змінні витрати, тис. грн. | 236,69 | 236,69 | 0,00 |
| 3. | Сумарний <i>граничний</i> прибуток, тис. грн. | 221,60 | 245,89 | 10,96 |

Таблиця 3

Вихідні дані для обґрунтування доцільності управлінських рішень щодо досягнення бажаного рівня прибутковості ПАТ «Коломийська швейна фабрика» за 2013 р.

| № з/п | Показник | Блузи жіночі з тканин із хімічних волокон | Блузи дівочі з тканин із хімічних волокон | Разом |
|-------|--|---|---|-------|
| 1. | Питомі змінні витрати, тис. грн. | 0,171 | 0,065 | |
| 2. | Ціна блузи, тис. грн. | 0,256 | 0,275 | |
| 3. | Витрати тканини із хімічних волокон на блузу, м. | 1,50 | 1,20 | |
| 4. | Маржинальний дохід на одну блузу, тис. грн. | 0,085 | 0,210 | |
| 5. | Маржинальний дохід на 1 м. тканини із хімічних волокон | 0,057 | 0,175 | |
| 6. | <i>Попит, шт.</i> | 104 | 160 | |
| 7. | Необхідні витрати тканини із хімічних волокон, м. | 156 | 192 | 348 |
| 8. | Наявність тканини із хімічних волокон, м. | | | 323 |

швейний виріб в розрахунку на одиницю невиснаженого ресурсу. Тобто, як зазначалося, на ПАТ «Коломийська швейна фабрика», перевагу слід надавати виробництву тих видів швейної продукції, які забезпечують більший маржинальний дохід на одиницю ресурсу (тканин із хімічних волокон), що до якого існує певне обмеження у фактичній наявності для пошиття (табл. 3).

Витрати тканини із хімічних волокон ПАТ «Коломийська швейна фабрика» становлять 323 м, постійні витрати – 20,16 тис. грн. Тобто постає нагальна необхідність обґрунтувати прийняття необхідних управлінських рішень з метою досягнення бажаного рівня прибутку (за умов, коли обмежуючим фактором виступають матеріальні ресурси).

Блузи дівочі з тканин із хімічних волокон мають більший маржинальний дохід на одиницю швейної продукції, ніж блузи жіночі з тканин із хімічних волокон, окрім того, на пошиття однієї блузи дівочої витрачається на 0,30 м. тканини менше ніж на пошиття блузи жіночої.

Оскільки виробництво блуз дівочих забезпечує більший маржинальний дохід на 1 м. тканини із хімічних волокон, їх доцільно пошити стільки, скільки потребує *попит*, відповідно решта тканини із хімічних волокон буде використана на пошиття блуз жіночих. Прибуток від реалізації блуз в такому разі становитиме 20,87 тис. грн. (Варіант 2, табл. 4).

Тобто, як свідчать дані таблиці 4, другий варіант, при якому спочатку здійснюється пошиття максимально можливої кількості блуз дівочих, буде більш прибутковим. Оскільки, спочатку доцільно здійснити пошиття 160 блуз дівочих з 192,0 м. тканини, а з решти 131,0 м. – 87 блуз жіночих. Прибуток в такому разі на 17,21 тис. грн. буде перевищувати однойменний показник 2012 р., коли структура швейного виробництва передбачала пошиття 215 блуз жіночих з 322,5 м. тканини, та відповідно 26 блуз дівочих з 31,2 м. тканини із хімічних волокон. Відповідно, виробництво блуз дівочих –

більш вигідний шлях для ПАТ «Коломийська швейна фабрика» (м. Коломия) використання дефіцитного ресурсу, в цьому разі – тканини із хімічних волокон.

На базі аналогічного алгоритму можна максимізувати обсяг прибутку від реалізації продукції швейного виробництва по трудовим ресурсам та по швейному устаткуванню, що можуть бути використані для пошиття декількох моделей одягу. Проте в такому випадку слід враховувати маржинальний дохід на людинодобу, машино-годину тощо [5].

Загалом поділ витрат на постійні та змінні сприяє здійсненню раціональної оцінки різних варіантів управлінських рішень для пошуку найбільш оптимального варіанту та отримання більш точніших результатів обчислень. Впровадження методики граничного аналізу у практику діяльності вітчизняних підприємств швейної промисловості сприятиме більш ефективному процесу формування витрат та фінансових результатів.

Російські вчені С.М. Бичкова, Л.Ю. Янданов [3] схиляються до думки, що методика граничного аналізу прибутку, на відміну від традиційної, що увійшла в практику застосування, сприяє більш цілісній оцінці взаємозв'язку між показниками та точнішому вимірюванню впливу факторів.

Важко не погодитись, із позицією науковців, оскільки традиційна методика факторного аналізу прибутку від реалізації продукції швейного виробництва, передбачає застосування такої моделі:

$$П = VPP(p-c), \quad (1)$$

де VPP – фізичний обсяг реалізації швейної продукції; p – ціна реалізації швейної продукції; c – собівартість одиниці продукції швейного виробництва, та виходить із припущення, що всі наведені часткові показники змінюються незалежно один від одного.

Тотожної думки притримуються С.В. Алеванова, В.В. Куренна [1], оскільки роблять акцент на тому, що взазначена модель не вра-

Таблиця 4
Обґрунтування структури виробництва блуз жіночих та дівочих з тканин із хімічних волокон на ПАТ «Коломийська швейна фабрика» в умовах обмеженості ресурсів за 2013 р.

| № з/п | Показник | Блузи жіночі з тканин із хімічних волокон | Блузи дівочі з тканин із хімічних волокон | Разом |
|---|---|---|---|-------|
| Варіант 1 (структура швейного виробництва 2012 р.) | | | | |
| 1. | Обсяг виробництва, шт. | 215 | 26 | |
| 2. | Витрати тканини із хімічних волокон, м. | 322,5 | 31,2 | 353,7 |
| 3. | Маржинальний дохід, тис. грн. | 18,38 | 5,44 | 23,82 |
| 4. | Постійні витрати, тис. грн. | | 20,16 | |
| 5. | Прибуток, тис. грн. | | 3,66 | |
| Варіант 2 (оптимальна структура із врахуванням попиту на блузи в перспективному періоді) | | | | |
| 1. | Обсяг виробництва, шт. | 87 | 160 | |
| 2. | Витрати тканини із хімічних волокон, м. | 130,5 | 192,0 | 322,5 |
| 3. | Маржинальний дохід, тис. грн. | 7,43 | 33,60 | 41,03 |
| 4. | Постійні витрати, тис. грн. | | | 20,16 |
| 5. | Прибуток, тис. грн. | | 20,87 | |

ховує взаємозв'язок між обсягом виробництва (реалізації) швейної продукції та її собівартістю. Адже зазвичай в умовах зростання обсягів виробництва (реалізації) собівартість швейної продукції знижується, оскільки значно менше постійних витрат припадає в розрахунку на одиницю продукції швейного виробництва. Та, відповідно, навпаки, при скороченні обсягів швейного виробництва, собівартість швейної продукції зростає у зв'язку з тим, що більше постійних витрат припадає на одиницю швейної продукції.

Серед першочергових факторів впливу на формування фінансових результатів В.В. Репін [11] також виокремлює: ціни на швейну продукцію, при яких вона може бути реалізована за відповідний проміжок часу; обсяги виробництва та реалізації швейної продукції, які є можливими при зазначених цінах (обумовлюються ринком та відповідно попиту на цю продукцію, виробничими потужностями швейних фабрик та наявними оборотними коштами).

Тому для забезпечення системного підходу під час дослідження впливу факторів зміни прибутку від реалізації швейної продукції для подальшого прогнозування його обсягу в перспективному періоді змін, доцільно застосувати таку модель граничного аналізу:

$$P = VPН(p-b) - A, \quad (2)$$

де p – ціна продукції швейного виробництва; b – змінні витрати на одиницю швейної продукції; A – постійні витрати на весь обсяг реалізації певного виду продукції швейного виробництва [8].

Згідно з підходом Г.П. Гриньова [5] зазначена модель дозволяє визначити зміну обсягу прибутку за рахунок впливу кількості реалізованої швейної продукції, ціни, рівня питомих змінних та суми постійних витрат. Водночас враховується не лише безпосередній (прямий) вплив обсягу реалізації на прибуток, але й опосередкований (непрямий) – шляхом оцінки впливу зазначеного чинника на собівартість продукції швейного виробництва, що сприяє більш точнішій оцінці впливу факторів на зміну прибутку.

Вітчизняний вчений М.М. Матюха під час дослідження особливостей формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) трактує змінні витрати, як витрати, що залежать від обсягу виробництва, та які можна віднести на собівартість конкретного виду продукції. Постійні ж витрати, на думку науковця, слід ідентифікувати і за відсутності виробництва та розподіляти відповідно до прийнятої на підприємстві бази розподілу. Тобто, вчений схиляється до думки, що змінні витрати варто вважати реальними, тоді, як постійні не можна прямо віднести на собівартість конкретного виду продукції [7, с. 46].

Висновки. Посилення вимог до формування якісного аналітичного забезпечення системи управління прибутком від реалізації швейної продукції в умовах глобалізації, інноваційних

змін та постіндустріального суспільства потребують перегляду існуючих організаційно-методичних основ проведення аналізу з метою максимізації рівня прибутковості швейного виробництва та уникнення збитків. Тому, з метою удосконалення існуючої системи обліково-аналітичного забезпечення системи управління потенціалом прибутковості діяльності швейних фабрик у дослідженні обґрунтовано перебіг процесу її моделювання на основі алгоритму аналітичної оцінки граничного потенціалу прибутковості в розрахунку на одиницю обмежених ресурсів на базі інструментарію граничного (маржинального) аналізу, практичне впровадження якого сприятиме їх оптимальному розподілу з максимізацією обсягу прибутку від реалізації швейної продукції. Отже, його подальше застосування в майбутньому дозволить управлінням формувати стратегію досягнення бажаного рівня прибутковості та прийняттю ефективних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Алеванова С.В. Маржинальный анализ как эффективный метод выбора управленческих решений / С.В. Алеванова, В.В. Куренная // Научный журнал КубГАУ. – 2012. – № 80(06) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://ei.kubagro.ru/2012/06/pdf/15.pdf>.
2. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – 3-е изд. – М. : Ника-Центр, 2007. – 768 с.
3. Бычкова С.М. Маржинальный анализ в бюджетировании / С. М. Бычкова, Л.Ю. Янданов // Финансовый учет и аудит. – 2005. – № 2. – С. 8–75.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
5. Гринев Г.П. Теория экономического анализа : учебный курс (учебно- методический комплекс) / Г. П. Гринев [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.e-college.ru/xbooks/xbook206/book/index/index.html>.
6. Кулинич М.Б. Особливості маржинального аналізу прибутку і його використання під час прийняття рішень / М.Б. Кулинич // Науковий вісник ВНУ ім. Лесі Українки. – 2010. – С. 146–148.
7. Матюха М. М. Особливості формування управлінської звітності про сукупні доходи (витрати) / М. М. Матюха // Економічний часопис XXI. – 2013. – № 1–2(2). – С. 45–48.
8. Обоснование управленческих решений на основе маржинального анализа : учебн. пособ. // Экономический анализ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://www.alcherkesov.narod.ru/finance.doc>.
9. Орлов О.А. Маржинальная прибыль в экономических расчетах на промышленных предприятиях : монография / О.А. Орлов, Э.Г. Рясних. – К. : Освіта України, 2011. – 192 с.
10. Основные подходы к проведению анализа финансового состояния предприятия [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.klubok.net.print.php?sid=839>.
11. Репин В.В. Бизнес-процессы. Моделирование, внедрение, управление / В.В. Репин. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. – 512 с.
12. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 416 с.