

**МАРЖИНАЛЬНИЙ ДОХІД: ПРОБЛЕМИ
ТРАКТУВАННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЇ**

Проаналізовано підходи до класифікації маржинального доходу, виділено основні класифікаційні ознаки та запропоновано класифікацію маржинального доходу для ефективного управління підприємством

Постановка проблеми. Згідно із ст. 42 Господарського кодексу [4] метою здійснення господарської діяльності суб'єктом господарювання є досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

При обґрунтуванні управлінських рішень використання лише показника прибутку ускладнюється з ряду причин, оскільки при визначенні прибутку у розрахунок приймаються постійні витрати. Прибуток на одиницю продукції (роботи, послуги) залежить від зміну обсягу виробництва. Академік Н.Г.Чумаченко зазначає, що "... прибуток на одиницю продукції без зазначення до якого обсягу та складу продукції віднесений, теоретично необґрунтований" [15, с. 62]. Поряд з показником прибутку застосування показника маржинального доходу дозволяє більш чітко оцінити прибутковість кожного виду діяльності, кожної окремо здійсненої операції, виявити неприбуткові ділянки та обґрунтувати оперативні й прогностичні управлінські рішення.

Враховуючи практичну цінність показника маржинального доходу, його застосування ускладнено у зв'язку з відсутністю одностайності підходів науковців щодо сутності даного показника.

Різноманіття підходів трактування поняття "маржинальний дохід" та необхідність обґрунтування його класифікаційних ознак зумовлює актуальність даного дослідження.

Метою дослідження є вивчення підходів науковців щодо трактування поняття "маржинальний дохід" та класифікації маржинального доходу для цілей бухгалтерського обліку. Узагальнення та виділення основних класифікаційних ознак з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Викладення основного матеріалу дослідження. Вихідними положеннями будь-якого дослідження є уточнення понятійного апарату, яке спрямоване на визначення неоднозначностей та неточностей трактування даного поняття й сфери його застосування.

З метою уточнення сутності поняття "маржинальний дохід" та з'ясування відмінностей щодо його трактування науковцями проведено аналіз визначень у різних літературних джерелах.

Так, в економічних словниках і працях з економічної теорії під маржинальним доходом розуміється "...зміна загального доходу (виручки), яка виникає в результаті продажу додаткової одиниці виробленої продукції" [9, с.309]. Деякі науковці

під поняттям "маржинальний дохід" розуміють економічний ефект, який розраховується на базі порівняння виручки та витрат.

Дослідження показали, що значна кількість науковців під маржинальним доходом розуміють різницю між виручкою та змінними витратами [4, 5, 14, 17]. Таке ж трактування притаманне і поняттю "маржинальний прибуток" [1, 13]. Також науковцями виділяється таке поняття як "валова маржа". Такими науковцями як Е.С.Стоянова та Е.В.Бикова визначення поняття "валова маржа" ототожнюється із трактуванням понять "маржинальний дохід" та "маржинальний прибуток". Водночас Ч.Г.Хоргрен стверджує, що на відміну від маржинального доходу "...валова маржа, або валовий прибуток, розраховується як різниця між виручкою та цеховою (виробничою) собівартістю реалізованої продукції (включаючи постійні накладні виробничі витрати)" [13, с. 52]. Як різницю між виручкою та змінними витратами таке визначення маржі надають В.І.Ткач та М.В.Ткач, при цьому вони виділяють декілька видів напівмаржі [10, с. 98-99]:

– напівмаржа I – різниця між виручкою від реалізації виробів та прямими витратами на виріб;

– напівмаржа II – різниця між виручкою від реалізації всього асортименту продукції та прямими витратами на весь асортимент;

– напівмаржа III – різниця між виручкою від господарської діяльності підприємства та прямими витратами на господарську діяльність;

– напівмаржа IV – різниця між виручкою від господарської діяльності виробничого об'єднання (групи підприємств) та прямими витратами на господарську діяльність об'єднання.

Аналогами маржинального доходу в дослідженій спеціальній літературі є такі показники як:

– валовий прибуток – різниця між виручкою та змінними витратами [3, с. 281];

– сума покриття I – різниця між виручкою та змінними витратами та сума покриття II – різниця між сумою покриття I та "спеціальними" постійними витратами, під якими розуміють постійні витрати [11, с. 71-72];

– контрибуція – різниця між виручкою та змінними витратами [17].

На підставі здійсненого огляду економічної літератури згруповано підходи науковців до визначення поняття маржинальний дохід (табл.1).

Таблиця 1. Основні підходи до визначення поняття "маржинальний дохід" як економічного ефекту господарської діяльності

Зміст поняття економічного ефекту	Витрати, які не враховуються при визначенні економічного ефекту	Терміни, які використовуються для визначення економічного ефекту	Автор
Різниця між виручкою та змінними витратами	Постійні витрати	Маржинальний дохід	Ковалев В.В. [5], Зуділін А.П. [4], Чумаченко Н.Г. [14]
		Маржинальний прибуток	Бланк І.А. [1], Ентоні Р., Ріс Дж. [16]
		Маржа	Ткач В.І., Ткач М.В. [10]
		Контрибуція	Шанк Дж., В. Говіндараджан [17]
		Сума покриття I	Фольмут Х. [11]
Різниця між виручкою від реалізації виробу та прямими (змінними та прямими постійними витратами на виріб)	Непрямі витрати виробництва на реалізацію виробу	Напівмаржа I	Ткач В.І., Ткач М.В. [10]
		Сума покриття I	Фольмут Х. [11]

Різниця між виручкою від реалізації всього асортименту продукції та прямими витратами на весь асортимент	Непрямі витрати на виробництво та реалізацію всього асортименту продукції	Напівмаржа II	Ткач В.И., Ткач М.В. [10]
Різниця між виручкою від господарської діяльності та прямими витратами на господарську діяльність підприємства	Непрямі витрати на господарську діяльність підприємства	Напівмаржа III	Ткач В.И., Ткач М.В. [10]
Різниця між виручкою від господарської діяльності об'єднання та прямими витратами на господарську діяльність об'єднання	Непрямі витрати на господарську діяльність об'єднання	Напівмаржа IV	Ткач В.И., Ткач М.В. [10]
Різниця між виручкою та цеховою (виробничою) собівартістю реалізованої продукції (включаючи постійні непрямі виробничі витрати)	Витрати на реалізацію продукції	Валова маржа або валовий прибуток	Хорнгрен Ч. Г. [13]
Різниця між доходом від реалізації на кожну додаткову одиницю продукції та змінними витратами на цю одиницю	Постійні витрати на додаткову одиницю	Маржинальний дохід	Молчанов С.С. [6]

За результатами проведеного аналізу визначень, встановлено, що при визначенні маржинального доходу (вальної маржі, маржинального прибутку, маржі, вального прибутку, суми покриття I та контрибуції) в собівартість не включаються постійні витрати. За Ч.Г. Хорнгреном до вальної маржі не включаються витрати на реалізацію продукції. При визначенні маржі I, II, III, IV за методикою В.И. Ткача та М.В. Ткача до собівартості не включаються постійні витрати на виріб, на весь асортимент продукції, в цілому по підприємству та виробничому об'єднанні.

Відповідно до загальних принципів логіки, поняття можуть мати загальні та спеціальні ознаки [12, с. 20-39]. На підставі визначень наведених в табл. 1 можемо зробити висновок, що загальною ознакою поняття "маржинальний дохід" є порівняння виручки з неповною собівартістю, що, в свою чергу, дозволяє здійснити аналіз рівнів маржинального доходу з подальшим прийняттям управлінських рішень.

Загальною ознакою для всіх визначень маржинального доходу є неповна собівартість, яка в кожного випадку проявляється по-особливому в залежності від видів діяльності, з різними варіаціями, що свідчить про наявність різних видів маржинального доходу.

Підсумовуючи підходи до визначення сутності маржинального доходу можемо виділити загальний економічний та бухгалтерський підходи. Так, відповідно до економічного підходу під маржинальним доходом розуміється дохід одержаний від додатково виготовленої та реалізованої одиниці. Згідно із підходом для цілей бухгалтерського обліку, сутність даного поняття розглядається із врахуванням об'єктів бухгалтерського обліку, таких як, дохід від реалізації продукції та витрати пов'язані з її виробництвом та реалізацією. В ході нашого дослідження будемо використовувати визначення маржинального доходу з бухгалтерського підходу.

Необхідність вивчення сутності ознаки будь-якого поняття передбачає розробку його класифікації. Сутність класифікації як методу мислення полягає у розподілі об'єкта на класифікаційні з визначенням класифікаційних ознак, які можуть бути суттєвими та несуттєвими. Призначенням класифікації явища є розкриття сутності поняття шляхом перерахування всіх його видів понять. Таким чином, класифікація показників маржинального доходу за суттєвими ознаками дозволяє встановити види маржинального доходу та джерела його формування.

Вивчення економічної літератури на предмет розкриття видів маржинального доходу дозволяє зробити такі висновки. Науковці виділяють різні види маржинального доходу залежно від передбачених ними класифікаційних ознак. Так, В.И. Ткач та М.В. Ткач в якості ознаки поділу маржинального доходу обрали сегмент діяльності, для якого надається наступне визначення "...це економічна та інформаційна одиниця, в межах якої постійно співвідносяться можливості та фактична їх реалізація за витратами та результатами" [10]. Даними науковцями виділяються внутрішні та зовнішні сегменти, відповідно до яких здійснюється класифікація маржинального доходу. З урахуванням до зовнішніх сегментів науковцями виділяються такі види маржинального доходу:

- за класами клієнтів;
- за секторами споживачів;
- за замовленнями;
- за географічними зонами збуту продукції;
- за каналами реалізації. Згідно з внутрішніми сегментами:
- на одиницю продукції;
- на вид продукції;
- на асортимент продукції;
- на підприємство;
- на групу підприємств.

Проте класифікація на базі сегментів діяльності не дозволяє в повній мірі отримати інформацію про джерела формування маржинального доходу, оскільки в даній класифікації враховуються лише підрозділи підприємств, за результатами діяльності яких є отримання виручки (доходу). Наприклад, в управлінських підрозділах у процесі діяльності формування виручки не відбувається, а отже, це не дозволяє визначити маржинальний дохід.

Інші науковці виділяють лише деякі види маржинального доходу, проте застосування запропонованих класифікаційних ознак ускладнено такими причинами:

– види маржинального доходу стосуються лише одного виду маржинального доходу, розкривається методика його визначення, проте джерела виникнення не вказуються. Так, І.А. Бланк при визначенні маржинального доходу зазначає, що "...це різниця між сумою чистого операційного доходу від реалізації продукції та сумою змінних операційних витрат" [1, с. 507]. Дане визначення стосується лише маржинального доходу, отриманого від реалізації продукції, який розраховується за вирахуванням змінних витрат від виручки, та не відображає всіх джерел одержання даного доходу та методик його розрахунку;

– наведені класифікації маржинального доходу не підлягають систематизації, що не дозволяє встановити джерела формування маржинального доходу. Фольмут Х. виділяє наступні види маржинального доходу: за підрозділами, підприємством в цілому, за продукцією, за групами продукції, за місцями виникнення витрат [11]. Дана класифікація не є досконалою, оскільки окремі види маржинального доходу можуть належати одночасно до різних ознак.

Наприклад, маржинальний дохід, розрахований за місцями виникнення витрат, може належати як до різних видів продукції, до підрозділів, так і до маржинального доходу, обрхованого в цілому по підприємству.

У своїй праці В.В. Пасенко виділяє наступні види маржинального доходу та їх склад:

- маржинальний валовий дохід, який включає валовий прибуток від основної діяльності та суму постійних витрат;
- маржинальний виробничо-комерційний дохід, який складається з прибутку, визначеного за повною собівартістю продукції, та суми постійних витрат;
- маржинальний дохід сегмента, який включає прибуток сегмента та суму постійних витрат;

– маржинальний дохід сільськогосподарської діяльності, який включає прибуток від основної діяльності, визначений згідно з п. 19 П(С)БО 30 “Біологічні активи”, та суму постійних витрат [8, с. 14]. Дана класифікація не є повною, оскільки включає розрахунок маржинального доходу за видами собівартості, а отже не враховуються інші підрозділи, в яких здійснюються господарські операції та які отримують прибуток.

З метою управління витратами на різних стадіях виробничого процесу витрати групуються на виробничі та невиробничі. Відповідно до даного розподілу витрат маржинальний дохід може бути розрахований за виробничими та невиробничими витратами. Виходячи з даної класифікації, С.А. Ніколаєва виділяє два види маржинального доходу: виробничий та маржинальний дохід, розрахований в цілому по підприємству. При цьому виробничий маржинальний дохід визначається як різниця між виручкою та виробничими змінними витратами, а маржинальний дохід в цілому по підприємству – це різниця між виручкою та всіма змінними витратами, включаючи невиробничі [7].

При визначенні маржинального доходу за прямими витратами використовується групування витрат за способом включення до собівартості продукції (робіт, послуг). Відповідно за способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі. Проте даний поділ є умовним, оскільки для різних об'єктів калькулювання одні й ті ж витрати можуть бути як прямими, так і змінними. Фольмут Х. в якості критерію класифікації маржинального доходу передбачає “рівні витрат”:

- за продуктами;
- за групами продуктів;
- за місцями виникнення;

- за підрозділами;
- за підприємством в цілому [11, с. 71].

Пропонується в основу класифікації маржинального доходу приймати об'єкт маржинального доходу, зокрема господарську операцію (або вид господарської діяльності), пов'язану із витратами на її здійснення та одержанням виручки. Даний підхід в повній мірі охоплює суттєві ознаки поняття в частині класифікаційних ознак та дозволяє виявити сукупний маржинальний дохід підприємства.

Управління формуванням маржинального доходу вимагає комплексного підходу ідентифікації всіх джерел його формування: як від основної, так і від інших видів діяльності. Можливість дотримання даного підходу досягається за допомогою групування маржинального доходу за різними ознаками, які дозволять отримати інформацію про всю сукупність маржинального доходу на підприємстві.

Окрім критеріїв наведених Х. Фольмутом, для цілей управління витратами та результатами діяльності доцільно використовувати групування маржинального доходу на основі групування витрат за:

- центрами відповідальності;
- місцями виникнення витрат;
- структурними підрозділами;
- стадіями технологічного процесу (для виробничих підприємств).

Отже, в основі класифікації маржинального доходу є факт здійснення господарських операцій та одержання прибутку.

У цілому, наявність значної кількості класифікаційних ознак маржинального доходу відповідає меті управління витратами та результатами діяльності (табл. 2).

Таблиця 2. Класифікаційні ознаки маржинального доходу та їх призначення

Ознака класифікації	Вид маржинального доходу	Характеристика
За об'єктами маржинального доходу	– Від основної діяльності	Виявлення всієї сукупності джерел формування маржинального доходу на підприємстві
	– Від фінансової діяльності	
	– Від інвестиційної діяльності	
За складом неповної собівартості	– За змінними витратами	Вивчення залежності між обсягом виробництва, собівартістю та одержаним прибутком
	– За прямими витратами	Обґрунтування асортименту продукції та структури господарської діяльності
За структурними підрозділами	– За підрозділами – За видами виробництва	Управління витратами на рівні підрозділів, які виконують господарські операції із закінченим виробничим циклом
За стадіями технологічного процесу	– За виробництвом напівфабрикатів – За виробництвом готової продукції – За виробництвом супутніх товарів	Управління витратами на стадіях виробничого циклу, який має проміжний виробничий результат-випуск напівфабрикатів, супутніх товарів
За місцями виникнення витрат	– За підрозділами	Управління витратами в розрізі підрозділів виникнення витрат
За значенням витрат у виробничому процесі	– Від виробництва продукції – Від реалізації продукції	Управління витратами на стадіях виробництва та реалізації
За центрами відповідальності	– За центрами витрат – За центрами доходів – За центрами інвестицій – За центрами прибутку	Управління витратами в розрізі окремих виконавців
В розрахунку на одиницю використаних ресурсів	– На одиницю використання засобів праці – На одиницю використання предметів праці – На одиницю використання живої праці – На одиницю фінансових ресурсів	Обґрунтування управлінських рішень в умовах обмеженості засобів
За внутрішніми та зовнішніми факторами формування маржинального доходу	– За ринком збуту	Управління збутом продукції на основі вивчення зовнішніх та внутрішніх факторів формування маржинального доходу
	– За сезонністю реалізації	
	– За формою реалізації (оптова та роздрібна торгівля)	
	– За представництвами	
	– За споживачами	

Наведені класифікаційні ознаки маржинального доходу дозволяють отримувати оперативну інформацію щодо розміру та видів витрат та доходів понесених (одержаних) від господарських операцій, з метою ефективності прийняття управлінських рішень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Наявність різних видів маржинального доходу вимагає уточнення сутності його поняття, яке б розкривало зміст даної економічної категорії. Визначення поняття “маржинальний дохід” в економічній літературі

недостатньо чітко відображають класифікаційні ознаки маржинального доходу. У визначеннях науковців під маржинальним доходом розуміється різниця між виручкою (доходом від реалізації) та змінними або прямими витратами на виробництво та реалізацію продукції. Дане визначення не дозволяє здійснити правильну оцінку сукупного маржинального доходу, оскільки обмежує дане поняття лише основною діяльністю, пов'язану з виробництвом і реалізацією продукції, а отже не враховуються різні види маржинального доходу.

З урахуванням наявності різних видів маржинального доходу, пропонується наступне визначення маржинального доходу – це економічний ефект, розрахунок якого полягає у порівнянні доходу від основної діяльності та змінних витрат від виробництва та реалізації продукції, а отже, сприятиме ефективному управлінню підприємством. Дане визначення враховує загальні ознаки поняття, тим самим розширюючи уявлення про сутність маржинального доходу, а запропонована класифікація, яка доповнена групою ознак за місцями виникнення та за складом неповної собівартості, дозволяє здійснити комплексний та систематичний аналіз джерел створення маржинального доходу.

Список використаної літератури:

1. *Бланк И.А.* Управление прибылью / Бланк И.А. – К.: "Ника-Центр", 1998. – 544 с. – (Серия "Библиотека финансового менеджера"; Вып. 2. 2. *Быкова Е.В.* Финансовое искусство коммерции / Е.В.Быкова, Е.С. Стоянова. – М.: Перспектива, 1995. – 154 с.
3. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Друри К. [Под ред. С.А. Табалиной]. – М: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с: ил.
4. *Зудилин А.П.* Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран / Зудилин А.П. – 2-е изд., перераб. – Екатеринбург: "Каменный пояс", 1992. – 224 с.
5. *Ковалев В.В.* Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности / Ковалев В.В. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 432 с: ил.
6. *Молчанов С.С.* Управленческий учет за 14 дней. Эксперсс-курс / С.С. Молчанов. – М.: Эксмо, 2008. – 544 с. – (Сделай себя сам).
7. *Николаева С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система "директ-костинг": Теория и практика / Николаева С.А. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с: ил.
8. *Пасенко В.В.* Облік аналіз фінансових результатів аграрних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.09 / Пасенко В.В. "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)". – Київ, 2008. – 21 с.
9. Словарь современной экономической теории Макмиллана / [Пирса Д.У., Пивовар А.Г., Пирс Д., ред., Автономов В.С.]. – М.: ИНФРА - М, 1997. – 608 с. – ("Библиотека словарей ИНФРА-М").
10. *Ткач В.И.* Управленческий учет: международный опыт / В.И.Ткач, М.В.Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с: ил.
11. *Фольмут Х.И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. нем. / Фольмут Х.И. / [Под ред. и с предисл. М.Л. Лукашевича и Е.Н. Тихоненковой]. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 288 с: ил.
12. Формальная логика: Учебник / [Под ред. И.Я. Чупахина, И.Н. Бродского]. – Л.: Издательство Ленинградского университета, 1977. – 357 с.
13. *Хорнгрен Ч.Т.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / [Под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
14. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США / Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
15. *Чумаченко Н.Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Чумаченко Н.Г. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
16. *Энтони Р.* Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис. / [Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова]. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 560 с: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
17. *Strategic cost analysis: The evolution from managerial to strategic accounting / John K. Shank, Vijay Govindarajan.* Homewood; Boston: Irwin, 1989.

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