

**ОБГРУНТУВАННЯ ДОЦІЛЬНОСТІ ОБЛІКУ МАРЖИНАЛЬНОГО ДОХОДУ:  
ВИМОГИ, ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ**

*Обґрунтовано необхідність організації обліку маржинального доходу,  
визначено основні завдання та вимоги*

**Постановка проблем.** Зі зміною вимог до облікової інформації її користувачів, зокрема щодо витрат, собівартості продукції та прибутку, зростає необхідність підвищення рівня організації процесу формування відомостей про маржинальний дохід. З метою забезпечення ефективного управління рівнем прибутковості діяльності виникає потреба управлінців у своєчасній підготовці достовірної інформації з необхідним рівнем деталізації за джерелами та місцями виникнення маржинального доходу. Одержання таких відомостей ускладнюється значним масивом облікової інформації, яку слід додатково опрацювати перед визначенням показників маржинального доходу.

Раціональна організація бухгалтерського обліку маржинального доходу повинна сприяти ефективному управлінню господарською діяльністю та збільшенню конкурентних переваг підприємства на ринку, що впливає на фінансовий стан підприємства та соціальне становище його працівників.

**Мета дослідження.** Удосконалення бухгалтерського обліку в частині обґрунтування необхідності визначення маржинального доходу та порядку організації його облікового відображення.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Проблематика організації бухгалтерського обліку присвячено праці вітчизняних і зарубіжних вчених і науковців, зокрема Т.В. Барановської, М.Г. Белова, Ф.Ф. Бутинця, О.П. Войналович, М.П. Войнаренка, В.С. Єфремова, В.М. Жука, В.П. Завгороднього, С.В. Івахненкова, А.М. Кузьмінського, М.С. Пушкаря, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.К. Сука, В.Г. Швеця, О.Д. Шмігеля та ін. Водночас питання організації бухгалтерського обліку для інформаційного забезпечення управління на підставі показників маржинального доходу не дістало належного розкриття і визначає актуальність даного дослідження.

Проте питанням організації обліку маржинального доходу не присвячено в достатній кількості праць, що унеможливує процес ведення обліку маржинального доходу та здійснення його аналізу з метою забезпечення управлінського персоналу необхідною інформацією.

Організація бухгалтерського обліку маржинального доходу є досить дискусійним питанням в сучасній обліковій науці, на що вказує велика кількість праць присвячених.

Як зазначає І. Рузмайкіна, у обліковій політиці підприємств не розкриваються такі питання, як альтернативні можливості калькулювання собівартості продукції різними методами (визначенням повної собівартості, собівартості за прямими витратами методом директ-костинг, розподілу і списання непрямих витрат), доцільності чи недоцільності впровадження певних варіантів управлінського обліку та контролінгу, використання в обліку маржинальних і різного роду умовних розрахункових цін [12, с. 38].

Окремі питання організації бухгалтерського обліку для забезпечення розрахунку показників маржинального доходу наявні в дисертаційних роботах. Аналіз дисертацій в частині результатів, що мають ознаки наукової новизни, дозволив виокремити та згрупувати отримані пропозиції таким чином:

1) організаційне забезпечення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції з розрахунком маржинального доходу. Зокрема, Л.В. Гнилицькою [5] розкрито позитивні аспекти бухгалтерського обліку витрат за обмеженою собівартістю.

Застосування граничного маржинального прибутку для цілей реалізації стратегії мінімізації збитків від виробництва та продажу нової продукції запропоновано Л.Г. Гулько [6].

У дисертації С.В. Онищенко [9] удосконалено класифікацію бюджетів підприємства в частині доповнення бюджетами постійних і змінних витрат та маржинального доходу. Є.М. Рудніченко [11] визначено можливості удосконалення системи планування собівартості продукції на основі маржинального підходу, що дозволяє сформулювати фінансові результати на основі трьох калькуляцій (маржинальної, абсорпшен, повної калькуляції). Удосконалення системи рахунків управлінського обліку витрат з метою підвищення оперативності підготовки інформації для обґрунтування управлінських рішень запропоновано в роботі Г.О. Соболь.

У цілому отримані результати даної групи окреслюють переваги здійснення планування з використанням показників маржинального доходу, удосконалення класифікації бюджетів підприємства з відповідним розрахунком такого доходу, що сприяє підвищенню раціональності використання ресурсів підприємства;

2) порядок розподілу непрямих витрат для розрахунку маржинального доходу. Зокрема, у дисертації Л.Г. Гулько [6] уточнено порядок розподілу постійних витрат за наявності в асортименті продукції підприємства нових видів продукції для визначення рівня їх безбитковості. Н.І. Гавловською [4] запропоновано постійні витрати розподіляти пропорційно маржинальному прибутку при визначенні рівня безбитковості в умовах багатонаменклатурного виробництва.

Групування витрат на постійні та змінні на основі диференційованого підходу з метою підвищення якості контролю за формуванням витрат і собівартості продукції запропоновано в дисертації Г.О. Соболь [14].

У цілому одержані наукові результати в частині організації бухгалтерського обліку маржинального доходу стосуються обґрунтування необхідності розподілу витрат на постійні та змінні, прямі та непрямі, що, в свою чергу, дозволяє забезпечити проведення економічного аналізу маржинального доходу, сприяє більш точному калькулюванню собівартості продукції і прийняттю оперативних рішень щодо подальшої діяльності підприємства. Проте жодна пропозиція не обґрунтовує організаційне забезпечення облікового відображення таких витрат, а також маржинального доходу, що укладно роботу бухгалтера для виконання управлінських запитів.

Слід відмітити, що питанням організації бухгалтерського обліку маржинального доходу не присвячено в достатній кількості наукових праць. Так, лише Г.О. Соболь зроблено спроби щодо організації даного процесу, що унеможливує порядок ведення обліку маржинального доходу та здійснення його аналізу з метою забезпечення управлінського персоналу необхідною, достовірною та оперативною інформацією про фінансові результати.

Необхідність застосування власником або уповноваженим ним органом (керівником) відповідних заходів для організації бухгалтерського обліку полягає у забезпечення виконання завдань обліку. В своїй праці проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що лише "правильно організована система бухгалтерського обліку дозволяє спільно з іншими службами фірми забезпечити збереження майна власника, створити перепону всіляким видам розкрадань, псуванню та втраті майна" [1, с. 8].

Відповідно, забезпечення ефективності прийнятих управлінських рішень полягатиме в удосконаленні організації бухгалтерського обліку. Оскільки лише раціонально організована система обліку в поєднанні з плануванням та аналізом може забезпечити досягнення тактичних і стратегічних цілей діяльності підприємства.

Необхідність організації бухгалтерського обліку, на думку проф. М.С. Пушкаря, полягає в удосконаленні і раціоналізації обробки інформації, розподілі робіт між обліковими працівниками, науковій організації праці [10, с. 52].

Організація бухгалтерського обліку на державному рівні представлена відповідними нормативними документами, на рівні підприємства – положеннями облікової політики. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку маржинального доходу охоплює вказані рівні (рис. 1).

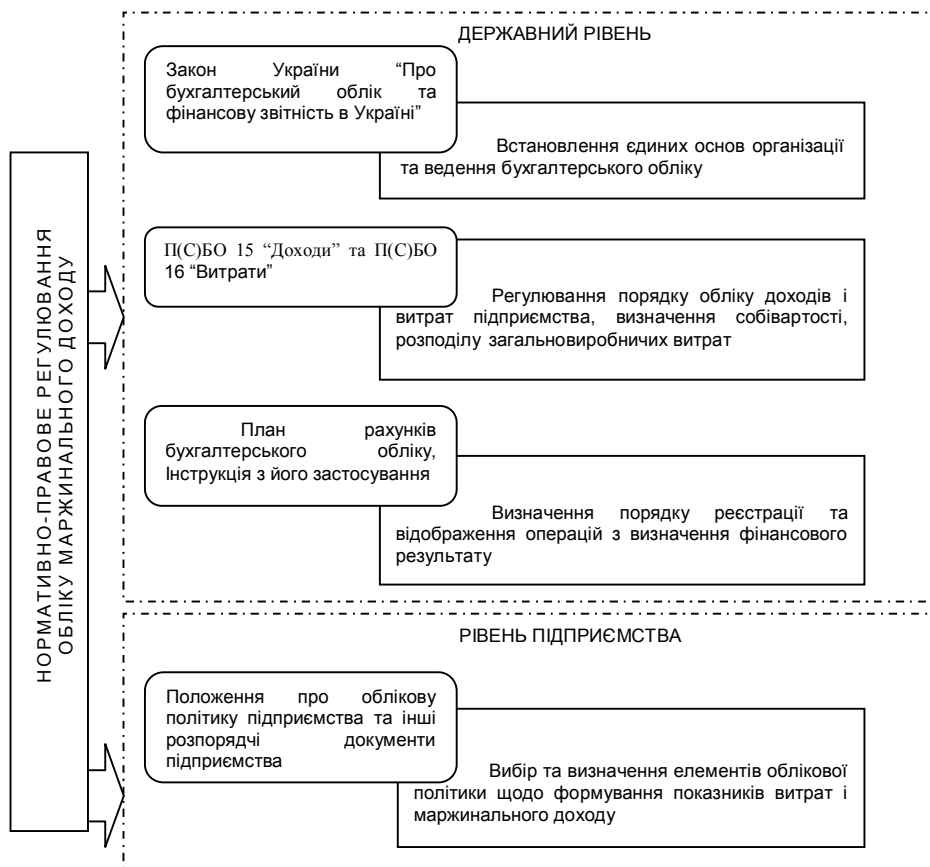


Рис. 1. Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з визначення маржинального доходу

За даними рис. 1 встановлено, що на державному рівні врегульовано лише окремі аспекти облікового відображення витрат і фінансових результатів, залишаючи право за суб'єктом підприємницької діяльності вибору методів обліку витрат та інші організаційні моменти з урахуванням специфіки його діяльності.

Значну роль при організації бухгалтерського обліку для забезпечення ефективності прийнятих управлінських рішень відіграє облік витрат, оскільки основою досягнення ефективності управління є економічно обґрунтований вибір методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

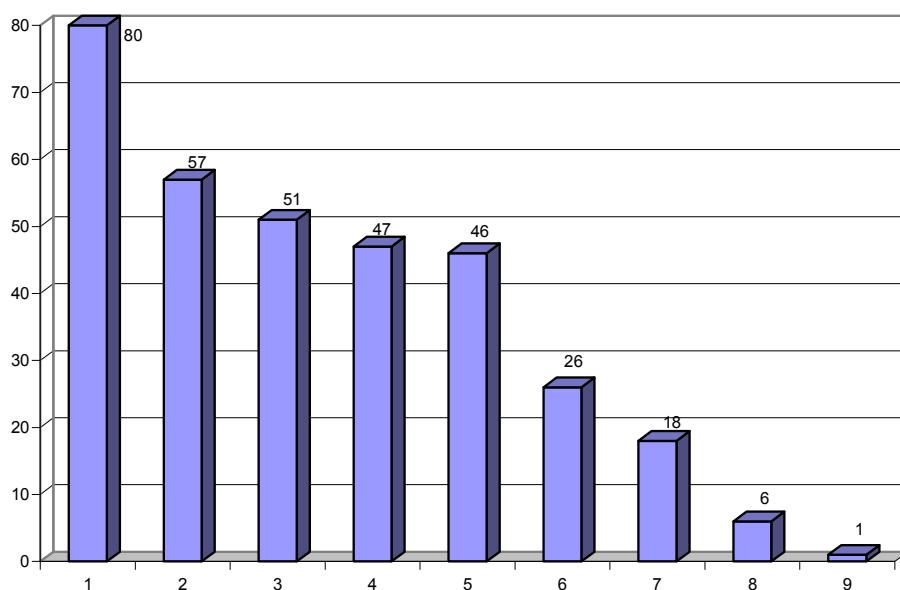
З метою уточнення даних щодо реального стану управління на вітчизняних підприємствах проведено анкетування серед практикуючих аудиторів за результатами якого встановлено, що у більшості випадків (86 %) управлінський персонал володіє загальною інформацією про рівень витрат діяльності. Їм відомо, скільки вони витрачають, наприклад, на оплату праці персоналу або на закупівлю сировини і матеріалів. Водночас проблемність ситуації полягає в тому, що найчастіше відсутні достовірні відомості про рівень прибутковості окремих видів продукції (на 53 % підприємств).

Як зазначає К. Невядомський, така ситуація зумовлена недосконалістю організації управлінського обліку в українських компаніях [8]. Здійснюючи бухгалтерські проводки, облікові працівники, як правило,

до кінця не уявляють, які управлінські рішення приймаються на підставі цієї інформації. Такий стан справ призводить до того, що в багатьох українських компаніях управлінський облік фрагментарний і відірваний від бухгалтерського обліку. Нерідко він ведеться окремо від фінансового обліку, і в результаті на підприємстві інформація про закупівлі і запаси в бухгалтерському обліку та у відділі закупівель – різні.

За результатами опитування аудиторської компанії "Ernst & Young", проведеного на початку 2009 р. 107 українських та іноземних підприємств щодо заходів, направлених на скорочення витрат, отримано такі дані (рис. 2).

Відповідно до зазначених даних встановлено, що найбільш пріоритетними напрямками управління витратами є зменшення рівня адміністративних витрат; покращання орендних відносин; підвищення операційної ефективності; управління збутом. Найбільшу питому вагу 80 % та 57 % становлять, відповідно, операції щодо зменшення адміністративних витрат і витрат на оренду, які в більшості випадків мають постійний розмір (тобто не залежать від зміни обсягів виробництва).



Примітки:

1. зменшення адміністративних витрат
2. кращі умови оренди
3. підвищення операційної ефективності
4. скорочення персоналу
5. використання кращих умов у розрахунках з партнерами
6. переоцінка прибутковості за сегментами
7. закриття неприбуткових напрямів
8. продаж неприбуткових напрямів діяльності підприємства
9. нічого не застосовують

Рис. 2. Напрями управління витратами за даними дослідження компанії "Ernst & Young" [узагальнено на основі 16, с. 1]

Основною причиною, з якої вітчизняні підприємства не реалізують потенціал розрахунку маржинального доходу для управління полягає в тому, що процес ідентифікації та зіставлення всіх витрат з доходом від продажу продукції і співвідношення отриманих даних із загальними показниками по всіх продуктах підприємства, є досить трудомістким.

Крім того, у вітчизняних підприємств часто просто немає відповідних даних з необхідним рівнем деталізації. Брак даних, у свою чергу, зумовлений тим, що в більшості українських підприємств традиційно застосовується метод повного розрахунку собівартості. Однак даний метод не дає достатньої інформації для прийняття управлінських рішень. Як зазначає проф. Л.М. Кіндрацька: "Володіючи широким спектром облікової інформації, керівництво має можливість обґрунтувати раціональні зміни в стратегії й тактиці ведення діяльності. Саме це й визначає стрижневу особливість інформації як цінного ресурсу, сформованого системою бухгалтерського обліку" [7, с. 31].

У бухгалтерській звітності дані про господарську діяльність підприємства накопичуються за періодами, складаючи систему приросту витрат, доходів, обсягів виробництва та продажу. Калькуляція собівартості продукції та формування ціни за принципом "витрати плюс норма рентабельності" практично означає ціноутворення за маржинальними витратами на основі розподілу приросту витрат на приріст обсягу виробництва. Навіть встановлюючи ціну на продукцію на рівні цін конкурентів або підлаштовуючись під існуючі ринкові ціни, продавець виконує процедури ціноутворення за маржинальними витратами, оскільки орієнтується в першу чергу на витрати виробництва, що мають форму приросту.

Правильний підхід до оптимізації суми витрат на різних стадіях кругообороту капіталу полягає у відході від традиційної методики розподілу витрат на продукцію, роботи або послуги. Розрахунок маржинального доходу

не передбачає повного розрахунку собівартості, дає зовсім інші результати, оскільки в його основу покладено поділ витрат на змінні та постійні.

Ситуація ускладнюється використанням в межах підприємства (на рівні філій, представництв або групи компаній) різних інформаційних систем (або ж однакових інформаційних системи, однак різної облікової політики, зокрема щодо статей калькуляції). Така невідповідність призводить до отримання непорівнянних даних для економічного аналізу за відповідними підрозділами.

Таким чином, трудомісткість обчислення та облікового відображення маржинального доходу передбачає здійснення відповідних заходів на рівні організації обліку для забезпечення проведення економічного аналізу та здійснення контролю даного об'єкта з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Зазначені питання повинні бути врегульовані у внутрішньому документі з облікової політики.

Проф. Б.І. Валуєв вважає бухгалтерський облік функцією управління, що покликаний створювати інформаційні умови для реалізації функцій управлінського циклу – економічного аналізу, планування, контролю і регулювання [35]. Вчені В.М. Пархоменко та В.В. Сопко визначають бухгалтерський облік як важливу функцію управління господарством, "в якій одночасно поєднуються три види управлінських робіт, завдяки чому облік виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну і аналітичну" [15, с. 3].

Як зазначає проф. Ф.Ф. Бутинець: "Однією із умов успішної діяльності підприємства є якість управління ним, яке залежить від рівня інформаційного забезпечення керівництва. Тому, в процесі підготовки інформації для управління життєво важливою стає організація належного документування господарських операцій і документообороту. Якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то в результаті погіршується управління, оскільки воно

залежить передусім від якості та оперативності приймання-передачі інформації, налагодження довідково-інформаційної служби, чіткої організації пошуку, зберігання і використання документів" [2, с. 191]. Вважаємо такий підхід раціональним, оскільки лише за належної організації процесу документообороту можлива ефективність як ведення обліку, так і прийняття відповідних управлінських рішень. На цьому наголошує і Н.М. Савченко, зазначаючи, що документація повинна мати лише ті реквізити, які мають змістовне наповнення, та будуть використовуватися в ході прийняття управлінських рішень [13, с. 77].

Встановлено, що завданнями організації бухгалтерського обліку маржинального доходу є:

1) правильне визначення та достовірна оцінка витрат і доходів;

2) розмежування змінних і постійних витрат;

3) правильне та повне документальне оформлення маржинального доходу;

4) надання повної і достовірної інформації про показники маржинального доходу для потреб управління.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

Необхідність організації обліку маржинального доходу зумовлено потребами управлінського персоналу. Оскільки бухгалтерський облік є ланкою зв'язку між господарською діяльністю і суб'єктами, що приймають рішення, недостатня теоретична та практична розробка методики формування показників маржинального доходу в бухгалтерському обліку ускладнює його організацію і проведення економічного аналізу ефективності діяльності, зокрема, не сприяє налагодженню інформаційних потоків для цілей управління. Це в комплексі знижує ефективність управління рівнем прибутковості підприємства та унеможливує застосування контрольних заходів щодо попередження та уникнення негативного стану діяльності підприємства.

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Що дає господарю бухгалтерський облік? / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Міжнародний збірник наукових праць / Серія: бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Випуск 2 (5) / [відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – С. 4-17.

2. *Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л.* Організація обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / [за редакцією д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки та техніки України Ф.Ф. Бутинця]. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с. 3. *Валуев Б.И.* О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целостной системы управления / Б.И. Валуев // *Економіст*. – 2006. – № 12. – С. 58-63. 4. *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" / Н.І. Гавловська. – Хмельницький, 2005. – 21 с. 5. *Гнилицька Л.В.* Облік і аналіз витрат виробництва на основі принципів управлінського обліку (на прикладі підприємств приладобудування України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Гнилицька Л.В. – К., 1998. – 17 с. 6. *Гулько Л.Г.* Управління собівартістю нових видів продукції в процесі їх виробничого освоєння (на прикладі машинобудування): дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / Гулько Лариса Геннадіївна. – Хмельницький, 2002. – 222 с. 7. *Кіндрацька Л.М.* Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.М. Кіндрацька // *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2008. – № 12. – С. 30-33. 8. *Невядомський К.* Етап простих рішень на зразок ампутації, вже минув / К.Невядомський // *Бізнес (Бизнес)*. – 9 березня 2009. – С. 1-3. 9. *Онищенко С.В.* Бюджетування в системі фінансового управління підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.04.01 "Фінанси, грошовий обіг і кредит" / С.В. Онищенко. – К., 2003. – 16 с. 10. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423 с. 11. *Рудніченко Є.М.* Механізм управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка, організація і управління підприємствами" / Є.М. Рудніченко. – Хмельницький, 2006. – 22 с. 12. *Рузмайкіна І.* Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством / І. Рузмайкіна // *Економіст*. – 2010. – № 5. – С. 36-41. 13. *Савченко Н.М.* Проблемні питання документального оформлення витрат і виходу продукції рослинництва / Н.М. Савченко // *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. – 2008. – № 1. – С. 75-77. 14. *Соболь Г.О.* Організація і методика управлінського обліку витрат: дис. канд. економ. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Соболь Ганна Олегівна. – К., 2008. – 164 с. 15. *Солко В.В.* Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В.В. Солко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. 16. Як економічна криза вплинула на український бізнес [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/markets/49a526dfba18viewprint>.

НАЗАРЕНКО Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету