

М.О. Гоменюк, канд. екон. наук, доцент
Уманський національний університет садівництва

УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОЦЕСУ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ З ВИКОРИСТАННЯМ МАРЖИНАЛЬНОГО АНАЛІЗУ

Постановка проблеми. Менеджеру у своїй роботі постійно необхідно приймати рішення про ціну реалізації, змінні і постійні витрати, про придбання й використання ресурсів. Концентрованим відображенням процесу управління вважається управлінське рішення. Управлінське рішення – результат управлінського аналізу, прогнозування, економічного обґрунтування та вибору альтернативи з багатьох варіантів досягнення конкретної цілі управління. Необхідність рішень викликається змінами в планах і програмах, високою динамікою суспільного життя, дією збудливих факторів (погодні умови, порушення поставок, дисципліни праці тощо), а також появою відхилень у діяльності трудових колективів чи окремих виконавців. Прийняття рішень передують будь-якій діяльності і значною мірою визначає її ефективність.

Важливу роль в обґрунтуванні управлінських рішень у бізнесі відіграє маржинальний аналіз, методика якого базується на вивченні співвідношення між трьома групами найважливіших економічних показників: витратами, обсягом виробництва (реалізації) і прибутком – прогнозуванні величини кожного з цих показників при заданому значенні та інших.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню аналізу господарської діяльності з використанням маржинального підходу та прийняття на його основі управлінських рішень присвячували свої дослідження такі зарубіжні та українські вчені, як А. Зудилін [1], І. Ніконова [3], В. Нагаєв [2], Н. Чумаченко [4] та ін. Проте питанню застосування маржинального підходу для прийняття рішень у сільському господарстві приділена недостатня увага.

Формулювання цілей статті. Метою статті є обґрунтування застосування маржинального аналізу для прийняття управлінських рішень у сільськогосподарських підприємствах.

Виклад основного матеріалу. В основу методики маржинального аналізу покладений поділ виробничих і збутових затрат на змінні та постійні і використання категорії маржинального доходу.

У науковій і практичній літературі під маржинальним граничним доходом розуміється різниця між виручкою підприємства і її змінними витратами. Фактично маржинальний прибуток містить дві складові – це постійні витрати компанії і її прибуток. Логіка такого трактування маржі ґрунтується на тому, що чим більша її сума, тим більша вірогідність компенсації постійних витрат підприємства і отримання ним прибутку від господарської діяльності [4].

Сьогодні не всі підприємства розраховують свій маржинальний дохід. Виняток становить торгівля, де маржинальний дохід – це фактично торгівельна націнка. В той же час маржинальний дохід – це не лише важливий показник роботи підприємства, але й показник, який відстежується статистикою і має свої середні значення у різних напрямках діяльності, галузях і видах продукції. При цьому прибутковість роботи підприємства визначається сумою загальних витрат, яка виплачується з маржинального доходу.

Маржинальний дохід у цілому по підприємству розраховується за такою формулою:

$$\text{МД} = \text{ЧВ} - \text{ЗВ},$$

де МД – маржинальний дохід; ЧВ – чиста виручка (без ПДВ і акцизів); ЗВ – змінні витрати.

Більш інформативне визначення маржинального доходу не на весь обсяг виробництва, а на кожну номенклатурну одиницю продукції:

$$\text{МД} = (\text{ЧВ} - \text{ЗВ}) / \text{Ор} = p - b,$$

де Ор – об'єм реалізації в натуральних показниках; p – ціна виробу; b – змінні витрати на одиницю продукції.

Відповідно маржинальний дохід на одиницю продукції – це ціна продажу мінус вартість змінних витрат на одиницю продукції.

Сума маржинального доходу повинна покрити загальні витрати і податки, а різниця складе прибуток підприємства. Звідси видно, що при одному і тому ж маржинальному доході можна отримати і прибуток, і збитки, оскільки маржинального доходу може не вистачити на покриття загальних витрат.

Далі розглянемо прямі витрати. Це витрати, які можна прямо прив'язати до одиниці продукції, наприклад, вартість матеріалів за нормами витрати на одиницю продукції, або відрядна зарплата за розцінками на одиницю продукції, або інші витрати, які можна прямо віднести на виробництво конкретної продукції.

Всі інші витрати відноситимуться до загальних витрат і покриватимуться з маржинального доходу. При правильному поділі витрат на загальні і прямі сума загальних витрат матиме умовно-постійний

характер та не залежатиме від обсягу виробництва і продажів, наприклад, вартість оренди, комунальні послуги, зарплата адміністративного персоналу і штатних працівників.

Традиційний звіт про прибуток для зовнішнього використання класифікує витрати за функціональною ознакою, тобто на виробничі і невиробничі, збутові, адміністративні. Звіт про прибутки і збитки, складений в альтернативній формі, відомий як звіт про маржинальний прибуток. Він класифікує витрати за принципом незалежно від функції, яка відповідає витратам, та відображає взаємодію змінних і постійних витрат.

Підхід, який заснований на маржинальному прибутку, дає менеджерам корисну інформацію для планування й ухвалення рішень. У звіті виділяється маржинальний прибуток – різниця між об’ємом продажів і змінними витратами. У традиційному звіті розраховується валовий прибуток – різниця між виручкою і собівартістю реалізації.

Концепції валового і маржинального прибутку ніяк не пов’язані між собою і не впливають одна на одну. Валовий прибуток покриває невиробничі витрати, а маржинальний – постійні витрати.

Нижче наведені звіти фермерського господарства, складені в традиційному форматі і у форматі маржинального прибутку (табл. 1).

1. Форми звітів про фінансовий результат фермерського господарства

Традиційний формат, тис. грн		Формат маржинального прибутку, тис. грн	
Виручка	17481	Виручка	17481
Відняти:		Відняти:	
Собівартість реалізованої продукції	11158	Змінні витрати	6457
Валовий прибуток	6323	Виробничі	6457
Відняти:		Збутові	
Операційні витрати:	3650	Адміністративні	
Збутові		Маржинальний прибуток	11024
Адміністративні	3650	Відняти:	
Чистий прибуток	2673	Постійні витрати	8352
		Виробничі	4701
		Збутові	
		Адміністративні	3650
		Чистий прибуток	2673

Маржинальний підхід лежить в основі управлінських рішень, пов'язаних з асортиментною політикою, просуванням продукції на ринок, оцінкою рівня цін. Такий підхід дозволяє планувати виробничу програму з урахуванням коефіцієнта завантаження потужностей. Він забезпечує менеджера інформацією про постійні витрати (чи відшкодовуються вони загальною маржею, чи ні); про величину маржинального доходу від кожного виду продукції; про маржинальність кожного продукту.

Маржинальний підхід передбачає, що дохід від реалізації окремих видів продукції визначається на основі лише змінних витрат; тобто лише змінні витрати, які безпосередньо залежать від динаміки виробництва і збуту, відносяться і розподіляються (останнє стосується до загальновиробничих і частини прямих комерційних витрат, що є непрямими змінними витратами) на окремі види продукції і списуються на послідовні стадії фінансового циклу (виробництво, випуск, реалізація) за фактом конкретних господарських операцій і бізнес-процесів.

Проведення розрахунків за методикою маржинального аналізу вимагає дотримання ряду таких умов:

- необхідність поділу витрат на дві частини – змінні і постійні;
- змінні витрати змінюються пропорційно до обсягу виробництва (реалізації) продукції;
- постійні витрати не змінюються в межах релевантного (значимого) обсягу виробництва (реалізації) продукції, тобто в діапазоні ділової активності підприємства, який установлений на основі виробничої потужності підприємства і попиту на продукцію;
- тотожність виробництва і реалізації продукції в рамках заданого періоду часу, тобто запаси готової продукції істотно не змінюються;
- ефективність виробництва, рівень цін на продукцію і споживані виробничі ресурси не піддаватимуться істотним коливанням упродовж аналізованого періоду.

На практиці результати, отримані від аналізу рентабельності продукції за традиційним і маржинальним підходом, відрізняються між собою, а тому й управлінські рішення можуть бути різними.

Для прикладу нами розраховано зміну рівня рентабельності продукції фермерського господарства у 2011 р. порівняно з 2010 р. та у 2012 р. порівняно з 2011 р. (табл. 2.).

2. Розрахунок зміни рівнів рентабельності продукції

Рентабельність за різних умов	Значення, %
-------------------------------	----------------

2011 р.	46,4
Обсяг на рівні звітного року, структура, ціна і собівартість на рівні минулого року	41,9
Обсяг і структура на рівні звітного року, ціна і собівартість на рівні минулого року	-15,5
Обсяг, структура і ціна на рівні звітного року, собівартість на рівні минулого року	99,9
2012 р.	58,7

У 2011 р. рівень загальної рентабельності, який розрахований за традиційною формулою, підвищився на 23 п.п. Основну роль у цьому відіграла структура збуту та ціни реалізації. У 2012 р. рівень рентабельності становив 58,7 %, що на 12,4 п.п. більше від рівня попереднього року.

За рахунок ціни рентабельність збільшилася на 115,4 %, але під впливом структури та собівартості вона зменшилася на 98,6 п.п.

При цьому впродовж указанного 3-річного періоду по більшості окремо взятих сільськогосподарських культур відбувалося як підвищення рентабельності його виробництва і реалізації, так і зниження її рівня (табл. 3). Значних коливань зазнали: жито, горох, соя, овочі.

3. Розрахунок впливу факторів на зміну рівня рентабельності у ФГ у 2012 р. порівняно з 2011 р., %

Фактор	Обсяг реалізації	Структура реалізації	Ціна	Собівартість реалізованої продукції
Величина впливу	-4,4	-57,4	115,4	-41,2
Всього	12,4			

Абсолютного позитивного приросту рентабельності у 2010-2011 рр. зазнали такі сільськогосподарські культури, як пшениця озима, кукурудза на зерно, ячмінь, соняшник, а також молоко, вівці (жива маса). А овочі, ВРХ і свині (ж.м.) знизили рівні своєї дохідності за аналізований період. Наведені розрахунки здійснювалися на основі традиційного підходу до визначення рентабельності сільськогосподарської продукції.

Розраховуємо рівні прибутковості продукції фермерського господарства з використанням маржинального підходу.

Різниця між традиційним і маржинальним підходом при складанні звіту про прибутки і збитки підприємства полягає в різних цілях аналізу.

В одному випадку метою є максимізація прибутку в умовах обмежених ресурсів, а в другому акцент переноситься на виключення неприбуткового сегмента.

У межах короткострокового періоду, якщо продукт приносить доходу більше, ніж його змінні витрати, він вносить вклад до загального прибутку. Ця інформація поступає миттєво, якщо використовується маржинальний підхід. При традиційному підході релевантну інформацію не лише важко отримати, але і менеджер може бути введений в оману собівартістю одиниці продукції, яка несе в собі елемент постійних витрат.

Визначення й аналіз структури продажу означає визначення найбільш прибуткової комбінації продуктів або послуг у разі, коли підприємство виробляє більш ніж один продукт або надає більш ніж одну послугу. Для прийняття рішень у таких ситуаціях спочатку необхідно визначити:

- маржинальний прибуток за кожним продуктом (послугою);
- маржинальний прибуток на одиницю виробничої потужності або іншого обмеженого ресурсу. Завершивши цей етап аналізу, керівництво має вивчити ринок продукту (послуги), щоб визначити верхні межі попиту на цей найбільш вигідний продукт (послугу), після чого прийняти остаточне рішення.

За допомогою маржинального аналізу обґрунтовуються й інші управлінські рішення: вибір варіантів зміни виробничій потужності, асортименту продукції, ціни на товари, варіантів обладнання, технології виробництва.

За результатами 2011 р. основну частку у фінансовому результаті (маржинальний прибуток 0 рівня) займають пшениця озима, ячмінь, соняшник.

Аналогічні пропорції характерні для діяльності господарства протягом 2010-2012 рр. (табл. 4).

Одним з найпростіших і ефективніших методів маржинального аналізу з метою оперативного, а також стратегічного планування є аналіз «витрати – об’єм – прибуток», який дозволяє відстежити залежність фінансових результатів бізнесу від витрат і обсягів виробництва.

4. Структура рівнів маржинального прибутку фермерського господарства

Назва с-г культури	Структура маржинального прибутку					
	0 рівень			1 рівень		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010

- Пшениця озима	20	23	19	23	25	27
- Жито	1	0	1	1	0	1
- Гречка	0	0	1	0	0	2
- Кукурудза на зерно	10	6	0	10	4	0
- Ячмінь	5	13	11	4	11	6
- Горох	3	6	1	2	7	1
- Овес	0	0	0	0	0	0
Соняшник	44	37	12	47	39	6
Соя	6	1	0	6	2	0
Ріпак	0	1	29	0	0	34
Вирощування в живій масі						
великої рогатої худоби	1	1	9	-4	1	12
свиней	-1	4	8	-3	4	10
овець	0	0	0	0	0	0
Молоко	11	7	7	13	6	-2
Мед	0	0	0	0	0	0
Разом	100	100	100	100	100	100

У табл. 5 містяться дані про маржинальну рентабельність виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції фермерського господарства у 2010–2012 рр.

Наведена інформація свідчить про те, що рівень маржинальної рентабельності в господарстві підвищується. Найкращі показники мають: пшениця, кукурудза на зерно, соняшник, соя.

Для оцінки різниці у визначених рівнях прибутковості за традиційним і маржинальним підходом проведено групування сільськогосподарської продукції, реалізованої фермерським господарством: 1-ша група – продукція, яка має позитивний абсолютний приріст рентабельності у 2012 р. порівняно з 2011 р.; 2-га – з від’ємним приростом.

5. Маржинальна рентабельність за видами продукції

Назва с-г культури	Маржинальна рентабельність, %			Норма маржинального доходу, %		
	2012	2011	2010	2012	2011	2010
- Пшениця озима	312	78	125	76	44	56
- Жито	146	192	94	59	66	48
- Гречка	80	158	43	44	61	30

- Кукурудза на зерно	436	259		81	72	
- Ячмінь	199	142	82	67	59	45
- Горох	119	103	60	54	51	38
- Овес	274	264	313	73	73	76
Соняшник	326	329	71	77	77	42
Соя	261	354	60	72	78	37
Ріпак	13	35	59	12	26	37
Вирощування в живій масі						
великої рогатої худоби	14	31	93	13	24	48
свиней	-11	42	60	-13	29	37
овець	63	15	50	39	13	33
Молоко	89	52	32	47	34	24
Мед	317	118	67	76	54	40
Разом	173	114	69	63	53	41

На підставі даних табл. 6 можна зробити висновок, що існує різниця всередині груп сільськогосподарської продукції за рівнем рентабельності згідно з вибраними підходами.

Так, до першої групи сільськогосподарської продукції, визначеної за традиційним підходом, увійшли пшениця озима, кукурудза на зерно, приріст живої маси овець, молоко, ріпак, ячмінь соняшник.

Приріст їх рентабельності у 2012 р. порівняно з 2011 р. коливався в межах від 0 до 95 %. Лідерами за цим показником є пшениця, кукурудза на зерно і приріст живої маси овець, молоко. Менший приріст рентабельності по цій же групі підприємство отримало від молока, ріпака, ячменю, соняшнику.

До другої групи за приростом рентабельності, яка визначена за традиційним підходом, віднесені соя, гречка, жито, приріст живої маси свиней і ВРХ, горох та інша сільськогосподарська продукція.

6. Групування сільськогосподарської продукції за приростом звичайної та маржинальної рентабельності у фермерському господарстві у 2010-2012 рр.

Назва с.-г. культури	Приріст маржинальної рентабельності, %		Назва с.-г. культури	Приріст рентабельності (зв.), %	
	2012 р. до 2011 р.	2011 р. до 2010 р.		2012 р. до 2011 р.	2011 р. до 2010 р.

Пшениця озима	234	-47	Пшениця озима	95	-37
Мед	200	51	Кукурудза на зерно	71	43
Кукурудза на зерно	176	259	Вівці, ж.м.	24	
Ячмінь	57	60	Молоко	11	18
Вівці, ж.м.	48	-35	Ріпак	11	-30
Молоко	37	20	Ячмінь	3	29
Горох	16	43	Соняшник	0	106
Овес	10	-49	Овес	-7	27
Соняшник	-3	258	Плоди	-11	-5
Плоди	-8	8	Мед	-13	46
ВРХ, ж.м.	-16	-62	Горох	-30	24
Ріпак	-22	-23	ВРХ, ж.м.	-35	-55
Жито	-45	98	Свині, ж.м.	-63	-11
Свині, ж.м.	-53	-18	Жито	-87	69
Гречка	-78	115	Гречка	-93	80
Соя	-93	294	Соя	-104	171

Для порівняння розглянемо першу групу сільськогосподарських культур, критерієм поділу якої став приріст маржинальної рентабельності. Така продукція, як пшениця озима, кукурудза на зерно, приріст живої маси овець, молоко також віднесені до першої групи. Вони мають високий рівень приросту маржинальної рентабельності.

Разом з тим мед, горох, овес за маржинальним підходом розташовані в першій групі, в той час як за традиційним підходом вони – в другій групі (від’ємний приріст). Натомість соняшник і ріпак характеризуються протилежним розміщенням.

Висновки. Використання маржинального підходу в аналітичній та плановій діяльності сільськогосподарських підприємств допоможуть керівникам і спеціалістам детальніше досліджувати прибутковість кожного виду сільськогосподарської продукції і відповісти на питання, який вплив на прибуток буде мати зниження ціни реалізації; визначити структуру товарної продукції в умовах обмежених ресурсів та прийняти рішення про необхідний об’єм виробництва й реалізації для покриття додаткових постійних витрат. Проте достовірність розрахунків повинна підкріплюватися чітким контролем за витратами та їх віднесенням на конкретний об’єкт.

Бібліографічний список: 1. Зудилин А. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в промышленности развивающихся стран: монография / А.П. Зудилин. – М.: Ун-т дружбы народов, 1991. – 108 с. 2. Нагаєв В. Аграрний менеджмент: практикум (модульний варіант) /

- В. Нагаев – К.: Центр навч. л-ри, 2004. – 319 с. 3. Никонова И. Использование маржинального анализа в принятии управленческих решений [Электронный ресурс] / И. Никонова // Режим доступа: http://www.elitarium.ru/2007/12/12/marzhinal_analiz_prinjatije_reshenijj.html
4. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік: навч. посібник для вищ. шк. / І.Б. Садовська; Луцьк. нац. техн. ун-т. – К.: Центр навч. л-ри, 2013. – 688 с.
5. Чумаченко Н.Г. Повышение эффективности производства / Н.Г. Чумаченко. – М.: Знание, 2005.

Гоменюк М. Совершенствование процесса принятия управленческих решений в сельскохозяйственных предприятиях с использованием маржинального анализа. В статье автором обосновано использование маржинального анализа в процессе принятия управленческих решений менеджерами сельскохозяйственных предприятий.

Gomen'uk M. Improvement the process of management solutions decisions using marginal analysis at agricultural enterprises. In the article the author grounded the using of marginal analysis in the decision making process in the agricultural companies.