

Інна ЛАЗАРИШИНА

доктор економічних наук, професор,
Національний університет водного господарства та природокористування,
м. Рівне

Степан ШКАРАБАН

доктор економічних наук, професор,
Тернопільський національний економічний університет

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД ДИФЕРЕНЦІАЛЬНОГО АНАЛІЗУ ТА АНАЛІЗУ ЧУТЛИВОСТІ ПРИБУТКУ ДЛЯ ПОТРЕБ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ

Охарактеризовано особливості диференціального аналізу в управлінському обліку. Визначено основні фактори та показники аналізу.

Ключові слова: диференціальний аналіз, прибуток, управлінський облік.

Ефективне управління підприємствами у сучасних економічних умовах неможливе без запровадження і використання у системі бухгалтерського обліку підсистеми управлінського (внутрішньогосподарського) обліку. Саме завдяки йому, як показує досвід країн з розвинутою ринковою економікою, забезпечується зниження витрат підприємства і, збільшення його прибутків від різних видів діяльності. Важливою складовою управлінського обліку є аналіз співвідношення «витрати – обсяг діяльності – прибуток».

При його проведенні розраховуються і аналізуються дані про постійні та змінні витрати, виручка (дохід) від реалізації, операційний прибуток, маржинальний дохід, запас міцності та інші показники. Для формування виважених управлінських рішень менеджерам варто звертати увагу на результати диференціального аналізу та аналізу чутливості прибутку.

Питання, пов'язані з методикою управлінського обліку та аналізу беззбитковості, стали предметом наукового зацікавлення багатьох українських та зарубіжних вчених, серед яких С. Голов, В. Друрі, З. Задорожний, Г. Кірейцев, Л. Нападівська, М. Пушкар та інші.

У центрі уваги науковців постали питання визначення беззбитковості, маржинального доходу, постійних та змінних витрат. Однак недостатньо дослідженою є низка питань, пов'язаних з методикою диференціального аналізу та аналізу чутливості прибутку в системі управлінського обліку.

У статті поставлені і вирішуються такі завдання:

- навести загальну характеристику методичних аспектів диференціального аналізу та аналізу чутливості;
- встановити основні показники, які можуть використовуватися у методиці такого аналізу.

Аналіз диференціальний (Differential Incremental Analysis) – це складова аналізу релевантної інформації щодо альтернативних управлінських рішень. Використання релевантної інформації базується на даних щодо релевантних доходів і витрат. Релевантні доходи і витрати – це доходи і витрати, розмір яких залежить від прийняття конкретного управлінського рішення.

До релевантних витрат відносяться: майбутні маржинальні витрати; прирістні витрати (різниця між витратами різних варіантів дій); альтернативні (можливі) витрати (втрачена вигода при виборі одного варіанта і відмові від іншого) [1, с. 170].

Диференціальні доходи і витрати є частиною релевантних доходів та витрат, тобто такими, що змінюються внаслідок управлінських рішень.

Диференціальні (прирістні) доходи (Дд) – це різниця між базовою (фактичною) величиною доходів та сумою доходів, що може бути отримана у результаті управлінського рішення:

$$Дд = Дб - Ду \quad (1)$$

де Дб – базова (фактична) величина доходів

Ду – доходи, що можуть бути отримані у результаті управлінського рішення

Диференціальні (прирістні) витрати (Вд) – це різниця між базовою (фактичною) величиною витрат та витратами, що можуть бути понесені у результаті управлінського рішення:

$$Вд = Вб - Ву \quad (2)$$

де Вб – базова (фактична) величина витрат

Ву – витрати, що можуть бути понесені у результаті управлінського рішення

Склад диференціальних витрат залежить від тривалості періоду, на який розраховане управлінське рішення. Якщо рішення операційне (короткострокове), то диференціальні витрати можуть складатися лише з прямих витрат, але чим більший термін, на який розраховується використання варіанта, тим повніше буде перелік витрат, включених до розрахунку, а для довгострокових (капітальних) рішень необхідно враховувати повні витрати [1, с. 172].

До числа основних відмінностей диференціальних та повних витрат П. Й. Атамас зараховує:

1. Повна собівартість – це сума всіх прямих і відповідної частки накладних витрат, що припадають на певний об'єкт калькулювання, а диференціальні витрати – це лише ті елементи собівартості, які є різними в різних варіантах.

2. Інформація про повні витрати забезпечується безпосередньо обліком собівартості, який і створено для визначення таких витрат у системному порядку на документальній основі. Для збирання даних про диференціальні витрати спеціальної системи обліку на регулярній основі немає, а їх рівень визначається розрахунково шляхом аналізу ситуації, що може скластися при різних варіантах рішень.

3. Система обліку повної собівартості збирає і обробляє інформацію про минулі витрати, які вже понесені. Диференціальні витрати завжди відносяться до майбутнього і показують, якими можуть бути витрати при прийнятті того або іншого управлінського рішення [1, с. 171].

Диференціальні доходи і витрати – це різниця доходів та витрат альтернативних варіантів управлінських рішень. Диференціальний аналіз слід використовувати у поточному та стратегічному управлінні. Він є необхідною інформаційною базою стратегії диференціації.

П. Й. Атамас вважає концепцію диференціальних витрат і доходів альтернативною концепції повних витрат і повної собівартості [1, с. 170].

Перевагою диференціального аналізу С. Ф. Голова наголошує на зосередженні уваги менеджера винятково на релевантних даних, ігноруючи решту інформації [2, с. 192].

Суб'єктами диференціального аналізу, як показали наші дослідження, є власники, керівники підприємств, бухгалтери, економісти, аналітики, аудитори та інші зацікавлені сторони. Його метою є обґрунтування вибору варіанта управлінських рішень, при якому релевантні доходи і витрати будуть оптимальними.

До числа завдань диференціального аналізу належать:

- ідентифікація варіантів управлінських рішень;
- визначення релевантних доходів і витрат за кожною альтернативою управлінських рішень;
- розрахунок диференціальних доходів, витрат, маржинального доходу та диференціального прибутку варіантів управлінських рішень;
- вибір оптимального варіанта управлінського рішення за критеріями максимальних: диференціального маржинального доходу та диференціального прибутку.

Основний методичний прийом диференціального аналізу – порівняння.

Релевантна інформація для проведення диференціального аналізу базується на вихідних даних господарських ситуацій та експертних оцінках осіб, що ухвалюють управлінське рішення.

Значною складовою частиною диференціального аналізу, його математичним апаратом є аналіз чутливості прибутку. Останній полягає у визначенні розміру впливу на прибуток зміни витрат, обсягу реалізації та ціни одиниці продукції. Такий аналіз варто проводити за плановими (розрахунковими) та фактичними значеннями показників. Він є складовою аналізу взаємозв'язку витрат, обсягу діяльності та прибутку, а також диференціального аналізу.

Метою аналізу чутливості прибутку є забезпечення більш виваженого вибору серед альтернатив шляхом оцінки характеру реагування прибутку на допущення щодо змін факторів (витрат, ціни одиниці, обсягу реалізації). Завданнями такого аналізу, на наш погляд, є:

- визначення величини зміни фактора (факторів);
- розрахунок очікуваного (бажаного) прибутку

внаслідок впливу факторів з урахуванням змін (у абсолютних та відносних показниках) методом ітерацій;

- вибір оптимального варіанта рішення стосовно зміни очікуваного (бажаного) прибутку відповідно до обраної тактики фінансового менеджменту та критеріїв відбору.

Аналіз чутливості може проводитися як стосовно окремих видів продукції (робіт, послуг), так і підприємства загалом.

Для аналізу чутливості прибутку слід використовувати такі показники:

- дохід від реалізації та темпи його зміни;
- запас міцності;
- коефіцієнт запасу міцності;
- структура витрат;
- фактор операційного важеля;
- ефект операційного важеля;
- коефіцієнт маржинального доходу.

Основними чинниками зміни чутливості прибутку, які слід враховувати при аналізі, є наступні:

- знаходження у «зоні» збитків;
- характер зміни структури витрат;
- зміна комбінації продажу;
- зміна релевантного діапазону;
- тривалість впливу факторів.

Негативно впливає на динаміку прибутку:

- зменшення частки постійних витрат у структурі витрат у релевантному діапазоні;
- зменшення у комбінації продажу частки високорентабельної продукції, зменшення маржинального доходу на одиницю продукції.

Основні методичні прийоми аналізу чутливості прибутку відрізняються залежно від характеру впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток:

А. В умовах одиничних впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток – слід розраховувати: запас міцності; показники операційного важеля; коефіцієнт маржинального доходу та проводити їх порівняння.

Розрахунок зміни прибутку (Зпр) з використанням коефіцієнта маржинального доходу доцільно здійснювати за формулою (3):

$$З пр = З д * К мд, \quad (3)$$

де: К мд – коефіцієнт маржинального доходу

З д – зміна доходу

Розрахунок зміни прибутку з використанням запасу міцності (ЗМ) проводиться за формулами (4 – 6):

$$ЗМ = \text{Дохід} - Т б, \quad (4)$$

де: Т б – точка беззбитковості

$$\text{Прибуток} = \text{Дохід} - Т б, \quad (5)$$

$$\text{Прибуток} = ЗМ, \quad (6)$$

$$\text{Прибуток} = ЗМ * К мд, \quad (7)$$

Розрахунок зміни відсотка прибутку (% Пр) через фактор операційного важеля (Фов) проводиться з використанням формули (8):

$$\% Пр = \text{Відсоток зміни доходу} * Ф ов, \quad (8),$$

де: % Зд – відсоток зміни доходу

Розрахунок відсотка прибутку через ефект операційного важеля (Еов) здійснюється за формулою (9):

$$\text{Тр п} = \text{Тр д} * \text{Е ов}, \quad (9)$$

де Тр п – темп росту прибутку

Тр д – темп росту доходу,

Е ов – ефект операційного важеля.

Б. В умовах постійних сукупних впливів зміни витрат, ціни одиниці продукції та/або обсягу реалізації на прибуток – необхідно проводити маржинальний аналіз, диференціальний аналіз, порівняння звітів про прибуток.

Для обох випадків (А і Б) обов'язковим також є проведення факторного та графічного аналізу, що значно посилить інформативність результатів аналізу чутливості.

Достовірність та релевантність інформації для проведення аналізу чутливості забезпечується використанням даних первинних документів, внутрішніх звітів про прибуток, контрольних звітів за центрами відповідальності (звітів про виконання).

Отже, застосування диференціального аналізу та його складової – аналізу чутливості прибутку дозволяє управлінському персоналу підприємства при виборі поточних управлінських рішень обирати оптимальні, що значно підвищує ефективність господарювання у поточному та довготерміновому періодах.

Список літератури

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік: навчальний посібник* / П. Й. Атамас. – Д. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 440 с.
2. Голов С. Ф. *Управлінський облік: підручник* / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

РЕЗЮМЕ

Лазаришина Інна, Шкарабан Степан

Совершенствование методических основ

дифференциального анализа и анализа

чувствительности прибыли для нужд эффективного управления

Охарактеризованы особенности дифференциального анализа в управленческом учете. Определены основные факторы и показатели анализа.

RESUME

Lazaryshyna Inna, Shkaraban Stepan

Improving of the methodological foundations of differential analysis and analysis of sensitivity of income for purposes of effective management

The features of differential analysis in managerial accounting are characterized. The main factors and indicators of analysis are determined.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2011 р.