

Вважаємо, що вирішення зазначених проблем потребує дій на державному рівні. А саме:

- прийняття концепції розвитку управлінського обліку в країні;
- розробка методичних рекомендацій з управлінського обліку, які б враховували галузеві особливості;
- введення в навчальні програми ВНЗ додаткових дисциплін — «Організація управлінського обліку» та «Внутрішньогосподарська (управлінська) звітність».

Серед визначених заходів основним є розробка концепції. З метою координації управлінського обліку державою потрібно мати чітке уявлення про його предмет. Концепція повинна слугувати основою для визначення елементів управлінського обліку, визначення його завдань та функцій на підприємстві. Від того, як розглядати управлінський облік, чи так, як в англо-американській системі, де він — синтез наук (планування, аналіз, фінансовий менеджмент), чи як виробничий, де основна увага приділяється калькулюванню собівартості, залежатиме конкретизація виділених вище питань та розробка інших тактичних заходів.

Г. В. Савицкая, профессор
Белорусский государственный
экономический университет

МОДЕЛИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

Результативность анализа во многом определяется качеством построения детерминированных и стохастических факторных моделей исследуемых показателей. К сожалению, такие модели иногда строятся формальными методами, в которых многие факторы не поддаются экономической интерпретации. Факторная перегруженность моделей не повышает, а снижает их информативность и практическую значимость. При этом зачастую не обеспечивается системный подход при построении моделей, из-за чего искажается влияние факторов на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Так, для раскрытия факторов формирования уровня рентабельности затрат (R_z) и рентабельности продаж ($R_{\text{пр}}$) в последнее

время достаточно широкое применение получили следующие модели:

$$R_3 = \frac{\text{Выручка} - \text{Затраты}}{\text{Затраты}}; R_{\text{рп}} = \frac{\text{Выручка} - \text{Затраты}}{\text{Выручка}}.$$

Основной недостаток данных моделей в том, что при расчете влияния факторов выручка отчетного периода соотносится с затратами прошлого периода без пересчета последних на изменившийся объем продаж. Здесь не учитывается, что рост выручки за счет объема продаж приводит к увеличению суммы переменных затрат. Поэтому результаты факторного анализа по этим моделям не имеют познавательной ценности.

В литературе довольно часто еще встречаются методики, по которым сначала определяют изменение рентабельности за счет факторов, формирующих прибыль (числитель данного показателя), а затем рассматривают факторы, определяющие величину знаменателя (размер затрат, выручки). Такое бессистемное исследование факторов недопустимо в анализе. Если какой-либо фактор (в данном случае объем продаж) одновременно влияет на составные части изучаемого показателя, то чтобы комплексно оценить его влияние, необходимо одновременно установить чувствительность к нему всех составных частей.

Поэтому чаще всего для факторного анализа рентабельности затрат и продаж применяют следующие модели:

$$R_{3_i} = \frac{\Pi_i}{Z_i} = \frac{VРП_i(p_i - c_i)}{VРП_i \cdot c_i}, R_{\text{рп}_i} = \frac{\Pi_{\text{рп}_i}}{B_{\text{рп}_i}} = \frac{VРП_i(p_i - c_i)}{VРП_i \cdot p_i},$$

где $VРП$ — объем реализованной продукции в натуральном выражении; p — цена реализации; c — полная себестоимость единицы продукции.

Однако и эти модели не обеспечивают системного подхода к изучению факторов, поскольку не учитывают зависимость себестоимости от объема реализации продукции. В результате уровень рентабельности не зависит от объема продаж, так как пропорционально ему изменяются и числитель, и знаменатель данных формул.

В ряде книг для факторного анализа рентабельности продаж применяется и такая модель:

$$R_{\text{рп}} = \frac{\text{Прибыль}}{\text{Затраты}} \cdot \frac{\text{Затраты}}{\text{Выручка}} = R_3 \cdot \text{ИЕ},$$

где R_3 — рентабельность затрат; ИЕ — издержкостоемость продукции.

Понятно желание авторов показать влияние доходности понесенных расходов на рентабельность продаж, но как объяснить с экономической позиции прямую функциональную зависимость последней от роста издержкоемкости продукции.

Иногда для факторного анализа рентабельности продаж используется более расширенная модель, в которой общая сумма затрат по реализованной продукции представлена в виде алгебраической суммы производственной себестоимости, коммерческих и управленческих расходов:

$$R_{\text{рп}} = \frac{\Pi}{B} = \frac{B - C - \text{КР} - \text{УР}}{B},$$

где B — выручка от реализации продукции; C — себестоимость всей реализованной продукции; КР — коммерческие расходы; УР — управленческие расходы.

Однако и ей присущи те же недостатки, что и предыдущим моделям, поскольку при расчете влияния факторов выручка рассматривается вне связи с себестоимостью продукции и коммерческими расходами. Не учитывается, что изменение выручки за счет объема продаж влечет за собой изменение переменной составляющей себестоимости продукции и коммерческих расходов.

Во избежание отмеченных недостатков и обеспечения системного подхода при изучении факторов изменения показателей рентабельности и прогнозирования их величины мы предлагаем использовать модели, в основе которых лежит деление затрат по эластичности их к объему продаж на постоянные и переменные:

$$R_3 = \frac{\Sigma \text{ВРП}_i \cdot (p_i - b_i) - A}{\Sigma \text{ВРП}_i \cdot b_i + A}; \quad R_{\text{рп}} = \frac{\Sigma \text{ВРП}_i (p_i - b_i) - A}{\Sigma \text{ВРП}_i \cdot p_i},$$

где b — переменные затраты на единицу продукции (усеченная себестоимость); A — сумма постоянных затрат периода в целом по предприятию.

Предложенные модели обеспечивают более комплексное и системное исследование влияния факторов на изменение показателей рентабельности, что способствует повышению эффективности управления затратами и финансовыми результатами.

Список использованных источников

1. Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. — М.: Финансы и статистика, 2004.
2. Економічний аналіз / За ред. М. Г. Чумаченко. — К.: КНЕУ, 2001.

3. *Савицкая Г. В.* Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности. — М.: ИНФРА-М, 2008.

4. *Шеремет А. Д.* Теория экономического анализа. — М.: ИНФРА-М, 2006.

В. Я. Савченко, канд. екон. наук, професор
ДВНЗ «Київський національний економічний
університет імені Вадима Гетьмана»

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ДОХОДІВ З ВИКОРИСТАННЯМ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ АУДИТУ

У процесі аудиту доходів з'ясовується:

- облікова політика щодо обліку доходів;
- умови визнання доходів від звичайної діяльності;
- наявність окремого обліку доходів від різних видів діяльності;
- правильність та своєчасність відображення доходів у первинних документах та облікових регістрах;
- повнота розкриття інформації про доходи у фінансовій звітності та примітках до фінансових звітів.

Проведення аудиту доходів пропонується за такими етапами:

I етап. Знайомство з підприємством здійснюється, якщо аудиторська фірма проводить вперше аудит на даному підприємстві. Для цього аудитор вивчає особливості галузі, в якій працює дане підприємство, специфіку виробничої діяльності підприємства і технології виробництва продукції, виробничу структуру підприємства. Таке знайомство з підприємством може здійснюватися за допомогою таких методичних прийомів та способів, як: спостереження, обстеження та опитування.

II етап. Цей етап аудиторської перевірки дозволяє здійснити знайомство аудитора з особливостями ведення бухгалтерського обліку на даному підприємстві, планом рахунків, складанням облікових регістрів та формуванням фінансової звітності підприємства. На цьому аудитор повинен використати такі методичні прийоми, як документальна перевірка та аналітичні процедури.

III етап. Після ознайомлення з виробничою та фінансовою діяльністю підприємства, їх особливостями аудитор може визначити попередній обсяг перевірки та приблизну тривалість її прове-