

ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

©2019 АВЕРКИН Я. Ф.

УДК 658.3.07
JEL: M40; M41**Аверкин Я. Ф. Облік доходів та фінансових результатів операційної діяльності**

Розгляд особливостей обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності сприятиме побудові системи достовірної інформації, що є засадничим в управлінському обліку. Автором висвітлено особливості обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності на підприємствах пивоварної галузі. У статті зазначено, що на підприємствах пивоварної галузі обліковують доходи від основної діяльності та доходи від іншої операційної діяльності. До доходів від основної діяльності на пивоварних підприємствах відносять доходи від реалізації їхньої основної продукції (пива, квасу), яка випускається на цих підприємствах і обліковується на рахунку 70 субрахунку 701 бухгалтерського обліку. Автором наведено динамічний аналіз доходів і фінансових результатів підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод»). На підставі проведеного динамічного аналізу доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів та результату операційної діяльності підприємства автору вдалося простежити динаміку, позитивні зміни показників, специфіку діяльності підприємства та визначити, чи працює воно ефективно. Проте для управлінського обліку така інформація є недостатньо вичерпною. Адже досить складно зрозуміти, які види продукції є рентабельними, а які ні. Оскільки управлінський облік спрямований на визначення ефективності виробничо-господарської діяльності, то на підприємствах пивоварної галузі необхідно в наказі про облікову політику чітко прописати особливості ведення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, що сприятиме визначенню фінансового результату в ході реалізації продукції по кожному її виду. Це також сприятиме виявленню та усуненню «вузьких місць», що забезпечить підвищення рентабельності продукції. У статті розкрито особливості автоматизації обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності та проаналізовано особливості існуючих програмних продуктів.

Ключові слова: доходи, фінансові результати, управлінський облік, ефективність.**DOI:** <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-11-282-289>**Табл.:** 4. **Бібл.:** 10.**Аверкин Яків Федорович** – аспірант кафедри обліку та оподаткування, Тернопільський національний економічний університет (вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна)**E-mail:** yakiv.averkyn@gmail.com**ORCID:** <http://orcid.org/0000-0002-1292-7394>УДК 658.3.07
JEL: M40; M41UDC 658.3.07
JEL: M40; M41**Аверкин Я. Ф. Учет доходов и финансовых результатов операционной деятельности**

Рассмотрение особенностей учета доходов и финансовых результатов операционной деятельности будет способствовать построению системы достоверной информации, что является основополагающим в управленческом учете. Автором рассмотрены особенности учета доходов и финансовых результатов операционной деятельности на предприятиях пивоваренной отрасли. В статье указано, что на предприятиях пивоваренной отрасли учитывают доходы от основной деятельности и доходы от другой операционной деятельности. К доходам от основной деятельности на пивоваренных предприятиях относят доходы от реализации их основной продукции (пива, кваса), выпускаемой на этих предприятиях и учитываемой на счете 70 субсчете 701 бухгалтерского учета. Автором представлен динамический анализ доходов и финансовых результатов предприятий пивоваренной отрасли (ОАО «Ополье», ООО «Ривень ЛТД», ЧАО «Славутский пивзавод»). На основании проведенного динамического анализа доходов от реализации продукции, прочих операционных доходов и результата операционной деятельности предприятия автору удалось проследить динамику, положительные изменения показателей, специфику деятельности предприятия и определить, работает ли оно эффективно. Однако для управленческого учета такая информация недостаточно исчерпывающей. Ведь довольно сложно понять, какие виды продукции являются рентабельными, а какие нет. Поскольку управленческий учет направлен на определение эффективности производственно-хозяйственной деятельности, то на предприятиях пивоваренной отрасли необходимо в приказе об учетной политике четко прописать особенности ведения учета доходов и расходов по центрам ответственности, что будет способствовать определению финансового результата в ходе реализации продукции по каждому её виду. Это также будет способствовать выявлению и устранению узких мест, обеспечит повышение рентабельности продукции. В статье раскрыты особенности автоматизации учета доходов и финансовых результатов операционной деятельности и проанализированы особенности существующих программных продуктов.

Averkyn Ya. F. Accounting for Revenues and Financial Results of Performance

Consideration of accounting for revenues and financial results of performance will help to build a system of reliable information, which is fundamental in managerial accounting. The author considers the specifics of accounting for revenues and financial results of performance at enterprises in the brewing industry. The article indicates that the brewing enterprises take into account the income from the core activity and revenues from other operating activities. Proceeds from core activities at breweries include revenues from the sales of their basic products (beer, kvass) produced at these enterprises and accounted for by the 70th and by the 701st sub-account of accountance. The author presents a dynamic analysis of the revenues and financial results of the brewing industry enterprises (JSC «Opillya», «Riven LTD», PrJSC «Slavutsky puzavod»). Upon the basis of the carried out dynamic analysis of revenues from production sales, other operating income and the enterprise's operating performance, the author was able to trace the dynamics, positive changes in indicators, specifies the enterprise's activities and determine whether it works efficiently. However, such information is not comprehensive enough for managerial accounting. For it is quite difficult to understand which types of products are profitable and which are not. Since managerial accounting is aimed at determining the efficiency of production and economic activities, the brewery industry enterprises need to clearly spell out in the order on the accounting policy the specifics of income and expenditure accounting as to the responsibility centers, thus assisting to define the financial result in the process of sale of products for each of its kinds. It will also help to identify and eliminate bottlenecks, ensure an increase in the profitability of products. The article discloses the features of automation of the accounting for revenues and financial results of performance and analyzes the features of existing software products.

Ключевые слова: доходи, финансовые результаты, управленческий учет, эффективность.

Табл.: 4. Библ.: 10.

Аверкин Яков Федорович – аспирант кафедры учета и налогообложения, Тернопольский национальный экономический университет (ул. Львовская, 11, Тернополь, 46020, Украина)

E-mail: yakiv.averkyn@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-1292-7394>

Keywords: revenues, financial results, managerial accounting, efficiency.

Tabl.: 4. Bibl.: 10.

Averkyn Yakiv F. – Postgraduate Student of the Department of Accounting and Taxation, Ternopil National Economic University (11 Lvivska Str., 46020, Ukraine)

E-mail: yakiv.averkyn@gmail.com

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-1292-7394>

Зважаючи на той факт, що кінцевою метою будь-якого підприємства є отримання прибутку, виникає необхідність у розгляді особливостей обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності підприємств пивоварної галузі. Варто зазначити, що розгляд особливостей обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності сприятиме побудові системи достовірної інформації, що є засадничим в управлінському обліку. Так, проведення динамічного аналізу доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів та фінансового результату операційної діяльності підприємства сприятиме простеженню динаміки, позитивних змін показників, специфіки діяльності підприємства та дасть можливість визначити, чи працює підприємство ефективно.

Проблемі обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності присвячено праці таких учених, як: М. Т. Білуха [2], Ф. Ф. Бутинець [3], З.-М. В. Задорожний [6], В. А. Дерій [5], П. М. Леоненко [10], М. С. Пушкар [9], П. І. Юхименко [10] та інших. Дослідження наукових праць вчених свідчить, що єдиного підходу до бачення, трактування доходів та фінансових результатів не існує. Зважаючи на це, актуальним є обґрунтування методичного підходу до обліку доходів і фінансових результатів операційної діяльності.

Метою статті є розкриття особливостей обліку доходів та фінансових результатів на підприємствах пивоварної галузі.

Досліджуючи зміст поняття «доходи», виявлено, що в науковій літературі наявна менша кількість трактувань означеного поняття, ніж термінів «витрати» і «затрати». Так, на думку М. С. Пушкаря, «дохід» як економічна категорія означає «... потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента» [9, с. 389].

Також простежується певна схожість у поглядах М. С. Пушкаря і вчених-політекономістів П. І. Юхименка та П. М. Леоненка, які трактують «дохід» як «... потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду часу (звичайно року)» [10, с. 492].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за редакцією В. Т. Бусела поняття «дохід» трактують як «...гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізич-

ною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [4, с. 324].

У цьому словнику наведено також визначення понять, пов'язаних з доходами: «валовий дохід», «госпрозрахунковий дохід», «державний дохід», «дохід від акцій», «дохід від вкладу», «дохід від приросту капіталу», «дивідендний дохід», «комісійний дохід», «заявлений дохід», «інвестиційний дохід», «монетний дохід», «національний дохід», «пасивні доходи», «процентні доходи», «фіскальні доходи», «чисті доходи». Із операційною діяльністю пов'язані такі із них:

1) *валовий дохід* – це частина валової продукції, що містить новостворену вартість;

2) *госпрозрахунковий дохід* – частина доходу, що надходить у повне розпорядження підприємства;

3) *чисті доходи* – це доходи за винятком витрат на їхнє одержання [4, с. 324].

У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», затвердженому наказом МФУ від 29. 11. 1999 р. № 290, зареєстрованому 14 грудня 1999 р. за № 860/4153, наведено означення понять доходу та чистого доходу суб'єкта господарювання [8].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без врахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом врахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; відшкодування раніше списаних активів; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18) «Дохід» подане також означення поняття [7]:

Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Дохід включає тільки валові надходження економічних вигід, які отримані чи підлягають отриманню суб'єктом господарювання на його власний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість), не є економічними виго-

дами, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу підприємства. Суми, отримані від імені принципала, не є доходом. Натомість доходом є сума комісійних.

У багатьох наукових роботах розглядається питання класифікації доходів підприємства. Згідно з нашою позицією, найбільш повно таку класифікацію навів З.-М. В. Задорожний, яку подано в *табл. 1*.

Таблиця 1

Класифікаційні ознаки доходів підприємства за З.-М. В. Задорожним [6, с. 96–100]

№ з/п	Класифікаційні ознаки
1	Вид обліку (бухгалтерський – доходи; податковий – валові доходи)
2	Вид діяльності (дохід від звичайної діяльності: чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)); інші операційні доходи; дохід від участі в капіталі; інші фінансові доходи; інші доходи відповідно до їхніх видів; дохід від надзвичайних подій: надзвичайні доходи за їхніми видами)
3	Можливість контролювати (контрольовані та неконтрольовані доходи)
4	Вплив на прийняття управлінських рішень (доходи, які беруться до уваги при розрахунках; доходи, які не беруться до уваги при розрахунках)
5	Процес реалізації (доходи від реалізації активів та позареалізаційні доходи відповідно до їхніх видів)
6	Вид виробництва (доходи від основного виробництва; доходи допоміжних і підсобних виробництв за їхніми видами; доходи обслуговуючих господарств відповідно до їхніх видів)
7	Період формування доходу (дохід звітного та минулого періодів)
8	Плановість доходу (плановий та неплановий)
9	Структура доходу за будівельними контрактами (контрактна ціна, відхилення від конкретної ціни, претензії, заохочувальні виплати)
10	Ступінь оподаткування доходу (дохід (виручка) і чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг))
11	Вид доходу (дохід від реалізації): а) окремих видів оборотних активів, продукції, товарів; б) окремих видів робіт і послуг; в) окремих видів необоротних активів; від здавання окремих видів майна в оренду; від користування корпоративними правами на окремо взяті підприємства; від неповоротної фінансової допомоги окремих осіб; від курсових різниць за розрахунками з окремими дебіторами і кредиторами
12	Вплив інфляційних процесів (номінальний і реальний доходи)
13	Ступінь деталізації доходу (дохід від діяльності): а) робітника; б) бригади; в) цеху, дільниці; г) будівельної організації; д) акціонерних товариств, до яких належать організації; е) корпорацій; є) всіх підприємств будівельної галузі
14	Періодичність доходу (дохід за): а) день; б) тиждень; в) декаду; г) місяць; д) квартал; е) рік

На підприємствах пивоварної галузі обліковують доходи операційної діяльності, до яких належать доходи від основної діяльності та доходи іншої операційної діяльності. До доходів від основної діяльності на пивоварних підприємствах відносять доходи від реалізації їхньої основної продукції (пива, квасу), які випускаються на цих підприємствах і обліковуються на рахунку 70 субрахунку 701 бухгалтерського обліку.

Доходи від іншої операційної діяльності на підприємствах пивоварної галузі обліковують на рахунку 71, і до них відносять:

- 1) 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 2) 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти»;
- 3) 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;
- 4) 713 «Дохід від операційної оренди активів»;
- 5) 714 «Дохід від операційної курсової різниці»;
- 6) 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;
- 7) 716 «Відшкодування раніше списаних активів»;
- 8) 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»;
- 9) 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів».

Одним із елементів облікової політики, який непомітно впливає на фінансові результати, є вибір порогу суттєвості. Суттєвою вважається та інформація, відсутність якої може вплинути на прийняття рішень сторонніми користувачами звітності. Від того, яке значення цього порогу буде обрано, залежить фінансовий результат, адже придбані активи, які не перевищують суттєве значення, зразу ж будуть списані на витрати підприємства і, як наслідок, зменшиться прибутковість підприємства.

Перелік окремих об'єктів облікової політики, які безпосередньо пов'язані з обліком доходів, витрат і фінансових результатів, наведено в *табл. 2*.

Вплив елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства є неоднозначним. Такі елементи облікової політики, як: склад доходів від звичайної та надзвичайної діяльності в розрізі їх видів; визнання доходу від надання послуг; списання доходів на фінансовий результат впливають на фінансовий результат позитивно, збільшуючи його. Зменшують фінансовий результат такі елементи: собівартість реалізованої продукції; витрати діяльності; склад і величина постійних і змінних витрат, що формують собівартість продукції; обрана база розподілу, яка впливає на величину собівартості на місяць; списання витрат.

Динамічний аналіз доходів і фінансових результатів підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивзавод») наведено в *табл. 3*.

На підставі даних *табл. 3* можна зробити висновок про щорічне зростання доходів від реалізації продукції на всіх підприємствах пивоварної галузі, починаючи з 2015 р. Так, на підприємстві ПАТ «Опілля» темпи приросту доходів склали 118,8%, 91,2%, 56%, 14% відповідно у 2015, 2016, 2017 та 2018 рр. Темпи приросту доходів починаючи з 2016 р. мають тенденцію до зниження, що пояснюється зниженням рівня попиту на пиво, особливо в зимовий період. Аналізуючи динаміку доходів від іншої операційної діяльності, виявлено, що у 2015 та 2016 рр. вони мали тенденцію до зростання, про що свідчать темпи приросту – відповідно 1858,48% та 30,11%. Результат операційної діяльності до оподаткування з кожним роком зростав порівняно з попереднім. Якщо ж аналізувати темпи приросту, то вони поступово зменшуються.

Таблиця 2

Об'єкти облікової політики щодо доходів, витрат і фінансових результатів

Методи організації бухгалтерського обліку витрат і доходів	Процедури обліку витрат і доходів
Методи формування історичної вартості активів	Хто буде вести облік витрат і доходів
Формування собівартості продукції.	Робочий план рахунків
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції	Форми додаткових облікових документів
База розподілу загальноновиробничих витрат і порядок оцінки залишків незавершеного виробництва	Порядок застосування первинних документів, організація документообороту, зберігання документів та облікових реєстрів
Перелік і склад змінних і постійних загальноновиробничих витрат	Порядок організації матеріальної відповідальності на підприємстві
Методи обліку витрат	Порядок ведення управлінського обліку на підприємстві

Джерело: авторська розробка.

Динамічний аналіз доходів і результату операційної діяльності підприємств пивоварної галузі

Підприємство	Рік	Доходи від реалізації продукції (рахунок 70)		Інші операційні доходи (рахунок 71)		Результат операційної діяльності (рахунок 791)	
		Тис. грн	Темпи приросту, %	Тис. грн	Темпи приросту, %	Тис. грн	Темпи приросту, %
ПАТ «Опілля»	2014	35818	–	578	–	4322	–
	2015	78377	118,8	11320	1858,48	19416	349,24
	2016	149820	91,2	14728	30,11	43092	121,94
	2017	233709	56,0	12164	–17,41	59240	37,47
	2018	266428	14,0	13867	14,00	67534	14,00
ТОВ «Рівень ЛТД»	2014	53190	–	709	–	6149	–
	2015	84266	58,4	544	–23,27	10317	67,78
	2016	99110	17,6	1820	234,56	21120	104,71
	2017	108730	9,7	354	–80,55	21814	3,29
	2018	122222	12,4	–	–	26539	21,66
ПрАТ «Славутський пивзавод»	2014	24016	–	312	–	5282	–
	2015	32551	35,5	880	182,05	7151	35,38
	2016	37363	14,8	1134	28,86	7192	0,57
	2017	46615	24,8	3167	179,28	10562	46,86
	2018	53141	14,0	3610	13,99	12014	13,75

Джерело: розраховано автором на основі даних, наданих працівниками бухгалтерії підприємств.

Досліджуючи доходи та результати операційної діяльності на підприємстві ТОВ «Рівень ЛТД», можна виявити, що дохід від операційної діяльності має тенденцію до зростання, проте темпи приросту означеного показника знизилися з 58,4% до 12,4%. Оцінюючи динаміку доходів від іншої операційної діяльності, виявлено коливання означеного показника: так, у 2015 р. він знизився на 23,27%, у 2016 р. зріс на 234,56%, у 2017 р. знизився на 80,55%, а у 2018 р. значення цього показника відсутнє, тобто такого виду доходу за цей період не було. При аналізі динаміки показника результатів операційної діяльності, які обліковуються на 791 рахунку, виявлено тенденцію зростання за досліджуваний період.

Оцінюючи показники ПрАТ «Славутський пивзавод», виявлено, що доходи від реалізації починаючи з 2014 р. зросли з 24016 тис. грн до 53141 тис. грн у 2018 р., однак темпи приросту означеного показника за досліджуваний період мають тенденцію до зниження – з 35,5% у 2014 р. до 14% у 2018 р. Аналізуючи показник «інші операційні доходи», виявлено, що починаючи з 2015 р. простежується стрімка тенденція їхнього зростання. Досліджуючи показник «результат операційної діяльності», можемо зробити висновок про те, що підприємство протягом 5 років за результатами операційної діяльності отримувало прибутки.

На підставі проведеного динамічного аналізу доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів та результату операційної діяльності підпри-

ємства нам вдалося простежити динаміку, позитивні зміни показників, специфіку діяльності підприємства та визначити, чи працює підприємство ефективно. Проте для управлінського обліку така інформація є недостатньо вичерпною. Адже досить складно зрозуміти, які види продукції є рентабельними, а які ні. Оскільки управлінський облік спрямований на визначення ефективності виробничо-господарської діяльності, то на підприємствах пивоварної галузі необхідно в наказі про облікову політику чітко прописати особливості ведення обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, що сприятиме визначенню фінансового результату в ході реалізації продукції по кожному її виду. Це також сприятиме виявленню та усуненню «вузьких місць», що забезпечить підвищення рентабельності продукції.

Варто також зазначити, що ведення аналітичного обліку найбільш доцільно здійснювати з використанням спеціального програмного продукту. У табл. 4 наведено найпоширеніші програмні продукти на ринку облікових інформаційних технологій України.

Маючи обмежені можливості в аспекті інформаційної підтримки управлінських рішень в умовах альтернатив, такі програмні продукти, як «Парус», «Інфо-бухгалтер», відповідають потребам лише регламентованого обліку. Використання елементів аналізу, графічного представлення облікової інформації, мож-

Можливість використання програмного продукту в умовах наявності альтернатив на операційно-тактичному рівні управління [1]

Програмний продукт	Використання для потреб управління в умовах альтернатив
ПАРУС	Обмежені можливості
Інфо-бухгалтер	Обмежені можливості
1С: Бухгалтерія для України 8	Має широкі аналітичні можливості в умовах наявності альтернатив
СТАНДАРТ	Містить елементи управлінського обліку щодо формування бюджетів різних рівнів та взаємозв'язку «витрати – обсяг – прибуток»
ALFA	Забезпечує ведення корпоративного обліку, повного електронного обліку та управління; ведення бухгалтерського (на рівні проведення) та управлінського (на рівні документів) обліку.
Бест-5	Містить модуль «Контролінг»
Галактика	Містить модуль «Контролінг»
Project Expert	Націленість на аналіз інвестиційних проектів за методикою, рекомендованою Міжнародним банком реконструкції та розвитку
Audit Expert	Націленість на аналіз фінансового стану підприємства та вірогідності банкрутства
Marketing Expert	Планування та аудит маркетингу
Sales Expert	Націленість на управління системою збуту продукції

ливості створення нестандартизованих форм документів дозволяє забезпечити реалізацію функцій моніторингу та контролю з боку менеджерів різних рівнів.

«1С: Бухгалтерія для України 8» містить відповідні умови для впровадження обліку в умовах наявності альтернатив, оскільки дає змогу поєднати фінансовий та управлінський облік на ґрунті єдиної інформаційної бази. Також у ній передбачено детальний аналіз запропонованих нами процедур щодо обліку загальновиборничих витрат (рахунок 91). Також ця конфігурація передбачає розроблення деталізованої калькуляції собівартості одиниці продукції.

Програмний комплекс «СТАНДАРТ» містить дворівневу систему обліку із загальною базою даних і розподіленими модулями. Причому верхній рівень модулів включає формування інформаційних потоків для задоволення інформаційних потреб менеджерів, бухгалтерів-аналітиків, економістів. Нижній рівень призначено для обліковців, менеджерів нижньої ланки та пов'язаний із верхнім модулем за допомогою інтерфейсу. Ключова перевага програмного продукту – формування багаторівневої системи бюджетів та можливості використання інструментів аналізу «витрати – обсяг – прибуток».

Система ALFA створює єдиний інформаційний простір для автоматизації всього бізнес-процесу підприємства. Відповідно до концепції створення інструментів ефективного управління підприємством загалом використання програмного продукту дозволяє вести корпоративний і повний електронний облік та здійснювати повне управління доступом до інформації, управління всіма аспектами функціонування підприємства, організувати облік у будь-якій валюті, використовувати можливості сучасного графічного

інтерфейсу та необмеженого доступу до архівної інформації. Інформація може бути одержана як у бухгалтерському, так і в управлінському контурі: при введенні первинного документа фіксується вся необхідна для обліку й аналізу інформація, відстежуються виконання, оплата, взаємозалік тощо. Підсумкові результати за допомогою настроювання типових проведення автоматично потрапляють у бухгалтерський контур. Універсальний механізм настроювання аналітики дозволяє одержати в бухгалтерському контурі будь-яку додаткову інформацію без повторного введення: вся облікова інформація передається автоматично з розподілом на офіційну та неофіційну звітність.

Програмний комплекс «Бест» є повнофункціональною, мультивалютною системою передусім оперативного та бухгалтерського обліку з базовим принципом поповнення даних «від первинного документу», націленою на діяльність малих і середніх підприємств. Проте тільки версія «Бест-5» містить модуль «Контролінг», що відповідає потребам управління різних рівнів.

Сітьовий комплекс «Галактика» зорієнтований на великі промислові підприємства. Системою передбачено охоплення всього спектра типових виробничо-економічних функцій, незалежність від сфери діяльності, орієнтування на підтримку загального процесу управління підприємством, наскрізна інтеграція всіх компонентів системи, забезпечення гнучкого настроювання інформаційних масивів. Використання модуля «Контролінг» забезпечує можливість розрахунку за різними варіантами планування, ведення кількох варіантів цін ресурсів, підтримку кількох варіантів калькулювання (у т. ч. калькулюван-

ня з повним розподілом непрямих витрат, неповної собівартості, застосування альтернативних схем розподілу непрямих витрат, калькулювання у довільному аналітичному розрізі) тощо.

Якщо вищерозглянуті програмні продукти формують, перш за все, облікові інформаційні потоки, обробка, інтерпретація яких дозволяє обґрунтувати певні напрями операційно-тактичного рівня, то програмні комплекси Project Expert, Audit Expert, Marketing Expert, Sales Expert і подібні до них є професійними інструментами для фінансового управління бізнесом у цілому (аналіз інвестиційних проектів, оцінка фінансового стану та вірогідності банкрутства, планування й аудит маркетингу, управління системою збуту тощо). Причому інформаційною основою для виконання відповідних контрольно-аналітичних процедур є облікові потоки, сформовані відповідно до вимог МСФЗ.

Призначенням автоматизованих систем стратегічного рівня управління є інформаційна підтримка керівництва підприємства вищої ланки при вирішенні неструктурованих завдань перспективного, довгострокового характеру. Це досягається шляхом створення загальної комп'ютерної телекомунікаційної мережі. За такої кількості корисних для управлінського обліку програм потрібно, вибираючи програмно-апаратні платформи та окремі бізнес-додатки, простежити за тим, щоб їхні технології були несуперечливими та узгодженими. Доцільно сформулювати низку вимог до пакетів прикладних програм, що можуть застосовуватися в межах системи управлінського обліку: швидкість дії, тобто достатньо малий час реакції системи (частки секунди) при введенні, обробці та пошуку інформації; можливість одночасного використання декількох планів рахунків; можливість функціонування системи «від первинного документа», тобто відсутність жорсткої прив'язки до плану рахунків, що характерно для класичних бухгалтерських програм. Відсутність прив'язки до рахунків бухгалтерського обліку та можливість обліку від первинного документа притаманна програмі «1С: Бухгалтерія для України».

Первинний документ у таких програмах має суто описову форму. Облікові реєстри на базі первинних документів не будують доти, доки документ не буде проведений за рахунками бухгалтерського обліку.

Натомість великого значення для управлінського обліку набувають угоди, рахунки, замовлення, за якими традиційно проведення не складаються; інтеграція з модулями, які використовуються в системі передавання даних; наявність у системі окремих автоматизованих робочих місць.

Кожен працівник має в системі своє ім'я і роль, після введення яких він може використовувати індивідуальне меню; розподілене введення даних;

надійний захист від несанкціонованого доступу до даних, ієрархія доступу працівників, а також реєстрація дій працівників; використання архітектури клієнт-сервер, а не традиційної файл-сервер; зручний інтерфейс; багатофункціональність та гнучкість у налагоджуванні системи; можливість легкого масштабування та розвитку системи; мультиплановість та мультивалютність; гнучкість та інтегрованість. Разом із тим, необхідно зважати й на те, що джерелами інформації управлінського обліку можуть бути як документи, так і незадокументовані дані.

Спроба ж автоматизувати останню групу даних успіху не матиме. Чим вищий рівень управління, що підтримує відповідна автоматизована управлінська інформаційна система, тим міцніше має бути стан готовності підприємства до її впровадження. Під готовністю до впровадження, на наш погляд, необхідно розуміти сукупність матеріальних, трудових і грошових ресурсів, що забезпечує ефективність функціонування системи. Економічний ефект від впровадження інформаційних технологій може полягати в: покращенні фінансово-економічних показників діяльності підприємства; посиленні контрольно-аналітичної функції управління; скороченні часу на економічну обробку та інтерпретацію облікової та іншої інформації; оптимізації чисельності персоналу; підвищенні продуктивності праці адміністративного персоналу; можливості економічного обґрунтування складних проектів тощо.

Проте, чим вищий рівень впроваджуваної управлінської автоматизованої системи, тим вищий економічний ефект, тим швидше покриваються витрати, пов'язані з її впровадженням

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження нами виявлено, що для забезпечення дієвого управлінського обліку на підприємствах пивоварної галузі необхідно здійснювати динамічний аналіз доходів і фінансових результатів операційної діяльності в частині визначення ефективності виробничо-господарської діяльності, виявлення слабких місць і пошуків резервів їхнього усунення. Також забезпечення ефективності управлінського обліку залежатиме від рішення планово-економічного відділу послуговуватися сучасними програмними рівнями готовності працівників бухгалтерії та продуктами автоматизованого бухгалтерського обліку. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Аверкина М. Ф., Аверкин Я. Ф. Автоматизовані інформаційні системи у веденні управлінського обліку на підприємстві // Збірник тез II Всеукраїнської науково-практичної конференції «Нові інформаційні технології управління бізнесом». Київ, 2019. С. 8–11.

2. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : ЗАТ «Київська книжкова фабрика», 2000. 692 с.

3. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. і допов. Житомир : Рута, 2002. 480 с.

4. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / уклад. голов. ред. В. Т. Бусел. Київ ; Ірпінь : ВТ «Перун», 2007. 1736 с.

5. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2009. 272 с.

6. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2006. 336 с.

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 (МСБО 18). Дохід. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_025

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід» : затв. наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290, зареєстр. 14.12.1999 р. за № 860/4153. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0860-99>

9. Пушкар М. С. Фінансовий облік. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.

10. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. 3-тє вид., випр. Київ : Знання-Прес, 2002. 514 с.

REFERENCES

Averkyna, M. F., and Averkyn, Ya. F. "Automatyzovani informatsiini systemy u vedenni upravlinskoho obliku na pidpriemstvi" [Automated Information Systems in Management Accounting at the Enterprise]. *Novi informatsiini tekhnolohii upravlinnia biznesom*. Kyiv, 2019. 8-11.

Bilukha, M. T. *Teoriia bukhgalterskoho obliku* [The Theory of Accounting]. Kyiv: ZAT «Kyivska knyzhkova fabryka», 2000.

Bukhgalterskyi upravlinskyi oblik [Management Accounting]. Zhytomyr: Ruta, 2002.

Derii, V. A. *Vytraty i dokhody pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu* [Costs and Revenues of Enterprises in the Accounting and Control System]. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2009.

[Legal Act of Ukraine] (1999). <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0860-99>

"Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku 18 (MSBO 18). Dokhid" [International Accounting Standard 18 (IAS 18). Income]. https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/929_025

Pushkar, M. S. *Finansovyi oblik* [Financial Accounting]. Ternopil: Kart-blansh, 2002.

Velykyi tлумачnyi slovnyk suchasnoi ukrainskoi movy [A Large Explanatory Dictionary of Modern Ukrainian]. Kyiv; Irpin: VT «Perun», 2007.

Yukhymenko, P. I., and Leonenko, P. M. *Istoriia ekonomichnykh uchen* [History of Economic Thought]. Kyiv: Znannia-Pres, 2002.

Zadorozhnyi, Z.-M. V. *Vnutrishnyohospodarskyi oblik u budivnytstvi* [Internal Accounting in Construction]. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2006.