

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кваліфікаційна наукова  
праця на правах рукопису

АВЕРКИН ЯКІВ ФЕДОРОВИЧ

УДК 657.006

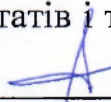
**ДИСЕРТАЦІЯ**  
**УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ**  
**ПІВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ**

071 – облік і оподаткування


07 – управління та адміністрування

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,  
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

  
\_\_\_\_\_ Я. Ф. Аверкин

Науковий керівник:

  
Задорожний Зеновій-Михайло Васильович,  
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2021

## АНОТАЦІЯ

Аверкин Я.Ф. Управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування». – Західноукраїнський національний університет, Тернопіль, 2021.

Дисертаційну роботу присвячено теоретичному узагальненню й аналізу щодо запровадження та розроблення рекомендацій в частині змісту, принципів, функцій, інструментів методів управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості.

Управлінський облік є самостійним напрямком бухгалтерського обліку організації для забезпечення інформаційної підтримки системи управління діяльності на підприємстві. Поглиблення теоретико-методичних основ управлінського обліку у даний час набуває особливої актуальності як для науковців, так і для практиків. За сучасних умов дедалі більше керівників усвідомлюють необхідність створення на підприємствах систем управлінського обліку та звітності. З посиленням конкуренції та зростанням нестабільності зовнішнього бізнес-середовища менеджмент підприємств дедалі частіше приділяє значну увагу внутрішнім резервам підвищення ефективності. Тому, управлінський облік сприятиме пошуку резервів необхідних для забезпечення стійкого розвитку підприємств пивоварної промисловості.

У роботі наголошено, що на сьогодні відсутній єдиний підхід до розуміння сутності управлінського обліку, а це ускладнює реалізацію його принципів та функцій. У зв'язку із цим визначено ключові ознаки управлінського обліку для формування авторського підходу до визначення його сутності, до яких віднесено деталізований облік витрат, доходів та фінансових результатів, облік управління собівартістю, систематизацію та

аналіз даних. Виокремлення визначальних змістових характеристик дозволило сформувавши авторський підхід до розуміння сутності управлінського обліку як інтегрованої системи збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Удосконалено структуру механізму управлінського обліку, яка, на відміну від наявних, включає загальні та спеціальні принципи, функції, інструменти управлінського обліку та методичну послідовність дій щодо спостереження, реєстрації, оброблення інформації в руслі забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату підприємств пивоварної промисловості. На основі наявних підходів до формування принципів управлінського обліку узагальнено спеціальні принципи управлінського обліку, а також доповнено їх новими (принцип прогностичності та моделювання, принцип стійкості, принцип безпеки та принцип етичності). Зважаючи на той факт, що управлінський облік підприємств пивоварної промисловості повинен ґрунтуватися на визначених функціях в рамках досягнення стратегічних та тактичних цілей підприємства, то автором наголошено на необхідності доповнення існуючих функцій такими, як: стандартизація, синергетичною та функцією забезпечення інвестиційної привабливості. Виокремлення таких функцій детерміновано тим, що управлінський облік підприємств пивоварної промисловості повинен передбачати усталені внутрішні звіти, збалансовані економічні, екологічні та соціальні процеси в частині забезпечення ефективності, надання релевантної інформації щодо оцінювання ефективності інвестиційного проекту.

З'ясовано вплив організаційно-технологічних особливостей підприємств пивоварної промисловості на організацію управлінського обліку в аспекті пошуку резервів та усунення «вузьких місць» у процесі забезпечення належного

їх функціонування та забезпечення фінансових результатів звичайної діяльності. Автором запропоновано послуговуватися комбінацією теорії обмежень, концепцією ощадливості та «шести сигм» для усунення нераціональних витрат і подолання «вузьких місць», забезпечення конкурентоздатності пивоварних підприємств промисловості й здійснення належної організації управлінського обліку.

Автором наголошено на необхідності у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, в якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з організацією управлінського обліку. Формування облікової політики на підприємствах не повинно носити декларативний характер в аспекті складання та надання фінансової звітності в межах регламентованих законодавством правил, а має бути пов'язано з функціями планування, контролю, аналізу, регулювання й стимулювання і, в першу чергу, з управлінським обліком.

Автором представлено порядок організації управлінського обліку основної діяльності підприємств пивоварної промисловості шляхом розширення номенклатури калькуляційних статей собівартості продукції, конкретизації аналітичних даних обліку загальновиробничих витрат, здійснення бюджетування витрат і автоматизації обліку, відкриття аналітичних рахунків до субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції», складання запропонованих форм управлінської звітності (Внутрішній звіт начальника цеху).

Зроблено висновок, що кожне підприємство має власний підхід до формування виробничої калькуляції, але спільним є те, що вони мають наближений виробничо-технологічний процес та однакову рецептуру, витрати на яку відображаються на рахунку 23. На досліджуваних підприємствах виокремлюють такі статті витрат, як сировина, заробітна плата і нарахування, інші змінні, постійні загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість та інші витрати. Тобто на підприємствах

прослідковується значне укрупнення витрат на одиницю собівартості виробу, яку формує економіст. Відтак, у роботі запропоновано для пивоварних підприємств здійснювати деталізацію витрат на рахунку 91 відповідно до зазначеної класифікації загальновиробничих витрат в управлінському обліку, що сприятиме виявленню непродуктивних витрат та їхньому усуненню й формуванню внутрішнього звіту начальника цеху.

Поглиблено теоретико-методичні засади обліку та формування звітності за центрами відповідальності. Запропоновано щомісячно складати звіт центрів відповідальності, який повинен містити порівняння фактичних і планових показників їх діяльності. Відповідно, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат від запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і внести певні корективи їх роботи.

Удосконалено методичні аспекти управлінського обліку фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості. В роботі зазначено, що в науковій літературі немає єдиного підходу до розуміння сутності поняття «фінансова діяльність підприємства», що ускладнює реалізацію принципів управлінського обліку. Найбільш поширеними його ключовими ознаками є посередництво у сфері фінансів і страхування, діяльність щодо зміни капіталу, фінансове забезпечення діяльності підприємства, комплекс завдань для забезпечення інвестиційної та операційної діяльності, фінансові відносини, процес формування грошових фондів. На основі виокремлених змістових визначальних характеристик, сформуване авторське розуміння поняття «фінансова діяльність підприємства», як діяльності, що пов'язана зі зміною капіталу, що передбачає формування фінансових ресурсів забезпечення операційної та інвестиційної діяльності підприємства в системі ринкових відносин. Фінансові витрати і фінансові доходи є більш ширшими поняттями й їх не можна використовувати в тому розумінні, як вони представлені в назві рахунків. Тому наголошено на необхідності

використовувати поняття «витрати фінансової діяльності» та «доходи фінансової діяльності», оскільки вони значно вужчі та сприяють кращій деталізації операцій в управлінському обліку підприємств пивоварної галузі. У зв'язку із цим, запропоновано формувати аналітичні рахунки до субрахунків 951, 952, 731, 732, 733. Це дозволить більш детально вести управлінський облік за місцем виникнення доходів та витрат в частині фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі.

З метою забезпечення працівників менеджменту і власників оперативною інформацією про результати фінансової діяльності у роботі запропоновано складати внутрішньогосподарську звітність з цього виду діяльності. Форма звітності №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», яка подається щоквартально наростаючим підсумком з початку року не надає внутрішнім користувачам такої інформації, а є узагальненою і часто запізнілою для прийняття оперативних управлінських рішень.

Автором наголошено на необхідності удосконалення методично-організаційних аспектів управлінського обліку іншої операційної діяльності в руслі узгодження статей витрат і доходів від цієї діяльності, відкриття аналітичних рахунків і субрахунків до рахунків 94 і 71, формування внутрішньої звітності, пов'язаної із цим видом діяльності (Управлінський звіт руху сировини, Відомість обліку браку, Відомість відшкодування збитків).

В дисертації зазначено, що інвестиційна діяльність підприємства – це діяльність, що спрямована на розширення економічного потенціалу підприємства в ході пошуку та розміщення коштів з метою отримання прибутку. Оскільки така діяльність передбачає залучення різних видів інвестицій, то в роботі запропоновано форму внутрішнього звіту відображення інвестиційної діяльності в управлінському обліку. Запропонований авторський підхід до укрупнення та деталізації рахунків й субрахунків сприятиме удосконаленню ведення управлінського обліку

інвестиційної діяльності. Управлінський облік витрат, доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності запропоновано вести в розрізі аналітичних рахунків до субрахунків запропонованих рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Дохід від іншої інвестиційної діяльності», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати інвестиційної діяльності». Сальдо рахунків 96 і 72 рекомендовано списувати не на рахунок 792 «Результат фінансових операцій», а на рахунок 793, перейменувавши його на «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності».

Застосування аналітичних процедур управлінського обліку сприяє виявленню «вузьких місць» підприємств пивоварної промисловості, оціненні релевантності інформації, визначенні допущених помилок, прогнозуванню фінансово-господарської діяльності у короткостроковій та довгостроковій перспективах. Оскільки релевантність інформації асоціюється з доходами та витратами, в роботі окреслено показники, які дозволяють оцінити ефективність інвестиційного проекту з урахуванням часу та чинника ризику, запропоновано форму управлінського звіту іншої звичайної діяльності, який вміщує визначену систему показників для обґрунтування доцільності інвестування проекту серед наявних альтернатив.

Основні результати дослідження, теоретичні положення, висновки та практичні рекомендації можуть бути використані при формуванні стратегічних напрямів розвитку підприємств пивоварної промисловості України.

*Ключові слова:* управлінський облік, звичайна діяльність, підприємство пивоварної промисловості, операційна діяльність, фінансова діяльність, інвестиційна діяльність, аналітичні процедури.

## **SUMMARY**

Averkyn Ya. F. Manuscript. The thesis in PhD upon completion of a scientific degree of the candidate of economic sciences under a speciality 071 – Accounting

and taxation. Western Ukrainian National University, Ternopil, 2021.

Management accounting of ordinary activities of the enterprises brewing industry – Qualified scientific work on the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the field of 'Accounting and Taxation'. - Western Ukrainian National University, Ternopil, 2021.

The dissertation is devoted to the theoretical generalization and analysis of the introduction and development of recommendations on the content, principles, functions, tools of management accounting methods at enterprises brewing industry.

Management accounting is an independent area of accounting for the organization to provide information support for the management system of the enterprise. Deepening of theoretical and methodical bases of administrative accounting now acquires special urgency both for scientists, and for practitioners. Under modern conditions, more and more managers are aware of the need to create management accounting and reporting systems in enterprises. With increasing competition and growing instability of the external business environment, enterprise management is increasingly paying considerable attention to internal efficiency reserves. Therefore, management accounting will help to find the reserves necessary to ensure the sustainable development of the brewing industry.

The author pointed out that single approach of understanding the essence of management accounting is absent. It complicates the implementation of the principles and functions of managerial accounting on the enterprises. In this regard defined the key features of management accounting for the formation of the author's approach to determining its essence, which include detailed cost and income and financial results systematization and data's analysis. Isolation of the specified defining characteristics allowed author to form the approach of understanding the essence of management accounting as an integrated system for collecting, processing and transmitting information to internal users on income and enterprises' expenses in order to ensure effective cost management and a positive



financial result.

The structure of the management accounting mechanism has been improved, which, unlike the existing ones, includes general and special principles, functions, management accounting tools and methodological sequence of actions for monitoring, registration and information processing to ensure effective cost management and receipt a positive financial result of the brewing industry. Based on the existing approaches to the formation of the principles of management accounting, the special principles of management accounting are generalized, and new ones are supplemented (the principle of predictability and modeling, the principle of stability, the principle of safety and the principle of ethics). Due to the fact that the management accounting of the brewing industry should be based on certain functions in achieving the strategic and tactical goals of the company, the author emphasizes the need to supplement existing functions such as standardization, synergy and investment attractiveness. The separation of such functions is determined by the fact that the management accounting of the brewing industry should provide stable internal reports, balanced economic, environmental and social processes in terms of efficiency, providing relevant information to assess the effectiveness of the investment project.

The found effect organizational and technological features of the enterprises of brewing industry on the organization of management accounting in line with the search for reserves and the elimination of 'bottlenecks' in the process of ensuring the proper functioning and ensuring the financial results of ordinary activities. The author proposes to use the combination of constraint theory, the concept of thrift and six sigma to eliminate irrational costs and overcome 'bottlenecks', ensuring product competitiveness enterprises the brewing industry and implementation of proper organization of management accounting.

The author emphasized the need to form a block of accounting problems as part of the overall long-term program of management system development, in which accounting policy issues will be inextricably linked with the organization of management accounting. The formation of accounting policies in enterprises

should not be declarative in terms of preparation and submission of financial statements within the rules regulated by law, but should be associated with the functions of planning, control, analysis, regulation and incentives and, above all, management accounting.

The author presented the procedure for organizing management accounting of the main activities of the brewing industry by expanding the range of cost items, specifying analytical data on overhead costs, budgeting and automation of accounting, opening analytical accounts to sub-account 701 'Income from sales products' management reporting (Internal report of the head of the department).

It is concluded that each company has its own approach to the formation of production calculation, but what they have in common is that they have an approximate production and technological process and the same recipe the costs of which are reflected in the account 23. At the investigated enterprises distinguish such cost items as raw materials, wages and insurance, variable, fixed General of production expenses, which form the production cost and other costs. That is, in enterprises observed a significant increase in costs per unit cost of the product, formed by the economist. In this regard, the paper proposes for breweries to detail the costs of account 91 in accordance with the classification of overhead costs in management accounting, which will help identify unproductive costs and eliminate them to form an internal report of the head of the department.

Theoretical and methodical bases of the account and formation of the reporting on the centers of responsibility are deepened, it is proposed to compile a report of the centers of responsibility monthly which has to contain comparison of actual and planned indicators of activity of the centers of responsibility. Accordingly, the controller of management accounting analyzes, detects and studies the deviation the actual amount costs to the planned. After that, the controller of management accounting should provide the necessary consultations and recommendations to the heads of responsibility centers and make the necessary adjustments to their work.

The methodological aspects of management accounting of financial activity

of brewing enterprises. Understanding of the notion of 'financial activity of the enterprise' have been improved as an activity that is associated with a change in capital, which involves the formation of financial resources, ensuring the operational and investment activities of the enterprise in the system of market relations by author. Financial expenses and financial income are broader concepts and cannot be used in the sense in which they are presented in the name of the accounts. Therefore, it is emphasized the need to use the concepts of 'financial expenses' and 'financial income', as they are much narrower and contribute to better detail of operations in the management accounting of brewing companies. In this regard, it is proposed to shape analytical accounts for sub-accounts 951, 952, 731, 732, 733. This will allow for more detailed management accounting at the place of origin of income and expenses in terms of financial activities of the brewing industry.

In order to provide management and owners with up-to-date information on the results of financial activities, it is proposed to compile the proposed internal economic reports on this type of activity. Reporting form №2 "Statement of financial results (total income)", which is submitted on a quarterly basis since the beginning of the year, does not provide internal users with such information, but is generalized and often late for making operational management decisions.

The author emphasized the need to improve the methodological and organizational aspects of management accounting of other operating activities due to the coordination of cost and income from these activities, opening analytical accounts and sub-accounts to accounts 94 and 71, the formation of internal reporting related to this activity (Management Report movement of raw materials, Statement of marriage accounting, Statement of damages).

The author pointed out that the investment activity of the enterprise is an activity aimed at expanding the economic potential of the enterprise in the process of finding and placing funds for profit. Since such activities involve different types of investments, the author proposes a form of internal report to reflect investment activities in management accounting. The proposed author's approach to the

consolidation and detailing of accounts and sub-accounts will help to improve the management of investment activities. Management accounting of expenses, income and financial results from investment activities should be kept in the context of analytical accounts to the sub-accounts of the proposed accounts 72 'Income from equity', 74 'Income from other investment activities', 96 'Costs from equity', 97 'Other investment expenses'. We propose to write off the balance of accounts 96 and 72 not to account 792 'Result of financial transactions', but to account 793, renaming it to 'Financial result from investment activities'.

The use of analytical management accounting procedures helps to identify 'bottlenecks' in the brewing industry, assess the relevance of information, identify errors, forecast financial and economic activities in the short and long term. Since the relevance of information is associated with income and expenses, the paper outlines indicators that allow to assess the effectiveness of the investment project taking into account time and risk factors, proposes management report form of other ordinary activities, which contains system of indicators for justification in investment project among available alternatives.

The main results of the study, theoretical provisions, conclusions and practical recommendations can be used in the formation of strategic directions of development of the brewing industry of Ukraine.

**Keywords:** management accounting, ordinary activities, brewing company, operating activities, financial activities, investment activities, analytical procedures.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Аверкин Я. Ф. Організація управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Випуск 3 (89). С.117–125 (0,37 д.а.).
2. Аверкин Я. Ф. Поведінка витрат підприємства пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Випуск 4 (90). С.111–119 (0,37 д.а.).
3. Аверкин Я. Ф., Задорожний З.- М. В. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т.1. № 28. С.114–120 ( індексується в базі даних Web of Science) (0,50 д.а. / 0,25 д.а.; особистий внесок: сформовано спеціальні принципи управлінського обліку).
4. Аверкин Я. Ф. Облік доходів та фінансових результатів операційної діяльності. *Бізнес Інформ*. 2019. № 11. С. 282–289 (0,33 д.а.).
5. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 3 (93). С. 15–22 (0,37 д.а.).
6. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік фінансової діяльності підприємства. *Modern Scientific Researches: International Scientific Periodical Journal*. 2020. Issue № 14. Part 2. С. 52–56. (0,37 д.а.).
7. Аверкин Я. Ф. Теоретичні аспекти відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку. *The International Scientific Periodical Journal «SworldJournal» (Bulgaria)*. 2021. Issue № 8. Part 4. С. 64–69 (0,3 д.а.)

*Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

8. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Значення 1С: Бухгалтерія 8 для

України у веденні управлінського обліку на промисловому підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом*: зб. тез всеукр. наук.-практ. конф. (м. Київ, 21 лютого 2018 р.). Київ, 2018. С. 4–9 (0,25 д.а. / 0,15 д.а.; особистий внесок: розкрито особливості калькулювання неповної собівартості продукції підприємств пивоварної промисловості).

9. Аверкин Я. Ф. Автоматизація управлінського обліку на прикладі підприємства пивоварної галузі. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти*: зб. наук. праць за матеріалами II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 29-30 березня 2018 р). Дніпро: НМетАУ, 2018. С. 686–693 (0,33 д.а.).

10. Аверкин Я. Ф. Сутнісна характеристика управлінського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 31 травня - 01 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.365–368 (0,17 д.а.).

11. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік собівартості в пивоварній галузі: методика, автоматизація та організація. *Перспективні напрями розвитку економіки, обліку, менеджменту та права: теорія і практика*: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 25 червня 2018 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2018. Ч.2. С. 53–54 (0,08 д.а.).

12. Averkyn Ya. Development of managerial accounting function in the conditions of institutional changes. *New look in world science: proceedings of XXV International scientific conference* (Sept 1, 2018). Morrisville, Lulu Press., 2018, P. 10–14 (0,17 д.а.).

13. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Автоматизовані інформаційні системи у веденні управлінського обліку на підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом*: зб. тез II Всеукр. наук.-практ. конф. (14 лютого 2019 р., м. Київ). Київ, 2019. С. 8–11 (14 лютого 2019 р., м. Київ). Київ, 2019. С. 8–11 (0,17 д.а. / 0,1 д.а.; особистий внесок: визначено можливості використання програмного продукту в умовах наявності

альтернатив на операційно-тактичному рівнях).

14. Аверкин Я. Ф. Витрати підприємств пивоварної галузі. *Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів і права*: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 12 липня 2019 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч 1. С. 18–19 (0,11 д.а.).

15. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Використання програмного забезпечення «1С: Підприємство 8» у підготовці економістів з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. *Нові інформаційні технології управління бізнесом*: зб. тез III Всеук. наук.-практ. конф. (м. Київ, 12 лютого 2020 р.). Київ: Спілка автоматизаторів бізнесу, 2020. С. 9–12 (0,25 д.а. / 0,15 д.а.; особистий внесок: розкрито особливості ведення аналітики автоматизованим способом на підприємствах пивоварної промисловості).

16. Аверкин Я. Ф. Фінансові ресурси у забезпеченні фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі. *Актуальні проблеми розвитку фінансової системи України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів*: зб. матер. I Всеук. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 22 червня 2020 р.). Херсон: ХНТУ, 2020. С. 206–208 (0,21 д.а.).

17. Аверкин Я. Ф. Значення центрів відповідальності на підприємствах пивоварної промисловості при прийнятті антикризових управлінських рішень. *Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (28 грудня 2020 р., м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2020. С.59–63 (0,21 д.а.).

18. Аверкин Я. Ф. Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів* : матеріали Міжнар. кругового столу (28 травня 2021 р., м. Тернопіль). Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 13–16 (0,13 д.а.).

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП .....</b>	<b>2</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ</b>	
<b>УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ</b>	
<b>ПІДПРИЄМСТВОМ.....</b>	<b>10</b>
1.1. Сутність управлінського обліку, його генезис та місце в системі управління підприємством.....	10
1.2. Принципи, функції та інструменти методу управлінського обліку.....	25
1.3. Організаційно-технологічні особливості підприємств пивоварної промисловості та їх вплив на систему управлінського обліку звичайної діяльності.....	42
Висновки до розділу 1.....	54
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ</b>	
<b>УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА</b>	
<b>ПІДПРИЄМСТВАХ ПИВОВАРНОЇ</b>	
<b>ПРОМИСЛОВОСТІ.....</b>	<b>57</b>
2.1. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат основної діяльності.....	57
2.2. Облік доходів та фінансових результатів основної діяльності.....	74
2.3. Управлінський облік іншої операційної діяльності.....	86
2.4. Облік та формування звітності за центрами відповідальності.....	98
Висновки до розділу 2.....	110
<b>РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ІНШОЇ ЗВИЧАЙНОЇ</b>	
<b>ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПИВОВАРНОЇ</b>	
<b>ПРОМИСЛОВОСТІ.....</b>	<b>113</b>
3.1. Управлінський облік фінансової діяльності	



підприємств.....	113
3.2. Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку.....	131
3.3. Застосування аналітичних процедур в управлінському обліку іншої звичайної діяльності.....	146
Висновки до розділу 3.....	158
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>161</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>165</b>
<b>ДОДАТКИ.....</b>	<b>188</b>

## ВСТУП

**Обґрунтування вибору теми дослідження.** На сучасному етапі проблема забезпечення стійкого розвитку підприємств пивоварної промисловості ускладнена надмірним використанням ресурсів, негативними економічними та трансформаційними тенденціями, відсутністю надійної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності. Як свідчить вітчизняний досвід, в управлінні звичайною діяльністю пивоварних підприємств, наявні традиційні методи обліку, планування і контролю не в повній мірі впливають на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності таких підприємств. У зв'язку із зазначеним, виникає необхідність у використанні принципів, функцій та інструментів управлінського обліку для здійснення звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості. Тому є актуальним науковий пошук у частині застосування управлінського обліку у звичайній діяльності підприємств пивоварної промисловості, а саме – опрацювання фундаментальних розробок вітчизняних і зарубіжних учених.

Проблемам розвитку теорії, методології, організації і практики управлінського обліку присвячені наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема: Бачинського В. І., Блека Дж., Бруханського Р.Ф., Бутинця Ф. Ф., Ван дер Віла Реа, Вериги Ю. А., Голова С. Ф., Гуцайлюка З. В., Друрі К., Єршової Н. Ю., Задорожного З.-М. В., Камінської Т.Г., Карпенко О. В., Карпової Т. П., Коритник Л. П., Крупки Я. Д., Кундрі-Висоцької О. П., Куцика П. О., Мошківської О. А., Муравського В. В., Мюллера Г., Нападовської Л. В., Омецінської І. Я., Пархоменка В. М., Полянської О. А., Пушкаря М. С., Садовської І. Б., Скоуна Т., Сопка В. В., Фаріона І. Д., Фоміної О.В., Фостера Дж., Хорнгрена Ч. Т., Чумаченка М. Г., Шигун М.М., Яругової А. та ін.

Віддаючи належне науковим розробкам вітчизняних та зарубіжних вчених з цієї проблематики, варто зауважити, що питання управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості в сучасних умовах господарювання недостатньо досліджені. Відсутні комплексні дослідження обліково-аналітичного

забезпечення управління звичайною діяльністю цих підприємств. Це обумовлює вибір теми дисертаційної роботи, визначає її актуальність і практичну значимість, основні напрями дослідження, його мету і завдання.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до планів науково-дослідних робіт Західноукраїнського національного університету за держбюджетними темами: «Концепція розвитку управлінського обліку в транснаціональних корпораціях» (державний реєстраційний номер 0117U000411), «Модернізація бухгалтерського обліку з використанням комп'ютерно-комунікаційних технологій для забезпечення кібербезпеки підприємств» (державний реєстраційний номер 0120U102054), а також науково-дослідної роботи на тему «Стан та перспективи розвитку системи бухгалтерського обліку та оподаткування в умовах глобалізації» (державний реєстраційний номер 0117U000147). В межах зазначених тем автором розвинуто теоретичні положення управлінського обліку через розкриття його принципів, функцій, інструментів, удосконалено управлінський облік витрат, доходів та фінансових результатів від звичайної діяльності підприємств.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дисертаційної роботи є поглиблення теоретико-методичних засад управлінського обліку і розв'язання організаційних та практичних проблем його застосування підприємствами пивоварної промисловості в сучасних умовах.

Досягнення означеної мети передбачає розв'язання низки *завдань*, що визначають структуру наукової роботи:

- розкрити сутність управлінського обліку, його генезис та місце в системі управління підприємством;
- виокремити й систематизувати принципи, функції та інструменти методу управлінського обліку;
- з'ясувати організаційно-технологічні особливості підприємств пивоварної промисловості та їх вплив на систему управлінського обліку звичайної діяльності;
- окреслити проблемні аспекти управлінського обліку витрат, доходів та

фінансових результатів основної діяльності й удосконалити його;

- удосконалити методику і організацію управлінського обліку іншої операційної діяльності;

- розвинути теоретико-методичні засади обліку та формування звітності за центрами відповідальності;

- удосконалити методичні аспекти управлінського обліку фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості;

- довести необхідність відображення інвестиційної діяльності в системі удосконаленого управлінського обліку;

- розвинути порядок застосування аналітичних процедур в управлінському обліку.

**Об’єктом дослідження** є процес формування витрат, доходів і фінансових результатів підприємств пивоварної промисловості.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних засад управлінського обліку звичайної діяльності на підприємствах пивоварної промисловості.

**Методи дослідження.** З метою вирішення поставлених у дисертаційній роботі завдань було використано такі наукові методи:

- системно-структурного, логічного узагальнення, синтезу, порівняння, індукції та дедукції – для визначення сутності понять «управлінський облік», «принцип», «інструменти управлінського обліку», «фінансова діяльність підприємства», «інвестиційна діяльність»; для класифікації інструментів управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості; для формування структури механізму управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості;

- історичний – для вивчення генези розвитку управлінського обліку;

- економіко-статистичні – для оброблення даних щодо використання облікової інформації в руслі прийняття управлінських рішень;

- табличний і графічний для відображення результатів дослідження.

*Інформаційною базою дисертації стали монографічні дослідження, наукові*

праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференцій, фахові журнали, зарубіжні періодичні видання, законодавчі, нормативні та інструктивні документи, інформаційний ресурс мережі Інтернет та сукупність відомостей про фінансово-господарську діяльність підприємств пивоварної промисловості. Використовувалися статистичні дані, облікова та звітна інформація підприємств пивоварної промисловості.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у поглибленні теоретичних положень та розробленні практичних рекомендацій щодо удосконалення управлінського обліку звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості. Основні результати дослідження, що характеризують наукову новизну, отримані автором особисто, полягають у такому:

*удосконалено:*

– економічний зміст поняття «управлінський облік» на ґрунті виокремлення змістових визначальних характеристик, яке пропонується розглядати як інтегровану систему збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних та стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства. Це визначення буде однією із складових запропонованої у дисертації концепції управлінського обліку;

– структуру механізму управлінського обліку, яка, на відміну від наявної, включає загальні та спеціальні принципи, функції, інструменти управлінського обліку та методологічну послідовність дій щодо спостереження, реєстрації та оброблення інформації в аспекті забезпечення ефективного управління підприємствами пивоварної промисловості. Зокрема, спеціальні принципи доповнено такими як: прогностичності та моделювання, стійкості, безпеки та етичності, а функції механізму управлінського обліку доповнено такими: стандартизації, синергетична та забезпечення інвестиційної привабливості. Виокремлення таких функцій детерміновано тим, що управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості повинен передбачати

усталені внутрішні звіти, збалансовані економічні, екологічні та соціальні процеси в частині забезпечення ефективності діяльності, надання релевантної інформації щодо оцінювання доцільності впровадження інвестиційного проєкту;

–порядок управлінського обліку основної діяльності підприємств пивоварної промисловості шляхом розширення номенклатури калькуляційних статей собівартості продукції, конкретизації аналітичних даних обліку загальновиробничих витрат, здійснення бюджетування витрат і автоматизації обліку, відкриття аналітичних рахунків до субрахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції», складання запропонованих форм управлінської звітності (Внутрішній звіт начальника цеху);

–методично-організаційні аспекти управлінського обліку іншої операційної діяльності шляхом узгодження статей витрат і доходів від цієї діяльності, відкриття аналітичних рахунків і субрахунків до рахунків 94 і 71, складання внутрішньої звітності, пов'язаної із цим видом діяльності (Управлінський звіт руху сировини, Відомість обліку браку, Відомість відшкодування збитків);

– систему показників управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості, яка, на відміну від чинної, враховує організаційно-технологічні особливості їх діяльності та доповнена показниками, що передбачають управлінську складову діяльності рекомендованих центрів відповідальності на цих підприємствах;

–методичні аспекти управлінського обліку фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості щодо використання понять «витрати фінансової діяльності» та «доходи фінансової діяльності» й запропоновано формувати аналітичні рахунки до субрахунків 951, 952, 731, 732, 733, що дозволить більш детально вести управлінський облік за місцем виникнення доходів та витрат у частині фінансової діяльності. Крім цього запропоновано внутрішньогосподарську звітність про результати цієї діяльності;

*набули подальшого розвитку:*

–теоретичні засади організації управлінського обліку з урахуванням організаційно-технологічних особливостей підприємств пивоварної

промисловості в руслі пошуку резервів та усунення «вузьких місць» з використанням комбінації теорії обмежень, концепції ощадливості та «шість сигм» для усунення нерациональних витрат та подолання «вузьких місць», забезпечення якості продукції та позитивних фінансових результатів звичайної діяльності;

– система управлінського обліку інвестиційної діяльності, яка, на відміну від чинної, передбачає об'єднання витрат і доходів від участі в капіталі і з витратами та доходами від іншої звичайної діяльності. Запропоновані аналітика до субрахунків з обліку інвестиційної діяльності та внутрішній звіт з відображення такої діяльності створять на практиці відповідну основу для контролю адміністрацією та власниками за інвестиційними ресурсами з метою прийняття ефективних управлінських рішень;

– методичні підходи до здійснення аналітичних процедур управлінського обліку, які, на відміну від чинних, сприяють виявленню «вузьких місць» підприємств пивоварної промисловості, оціненню релевантності інформації, визначенню допущених помилок, прогнозуванню фінансово-господарської діяльності у короткостроковій та довгостроковій перспективах.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у можливості використання запропонованих у дисертації науково-теоретичних результатів дослідження у практичній діяльності підприємств пивоварної промисловості для удосконалення управлінського обліку звичайної діяльності. Основні методичні розробки отримали практичне використання у моделі господарювання таких підприємств: ТОВ «Микулинецький Бровар» – в частині виділення центрів витрат та центрів відповідальності (довідка 15/875 від 19.12.2018 р.); ТзОВ «Рівень ЛТД» – у частині здійснення деталізації витрат на рахунку 91 та алгоритм віднесення загальновиробничих витрат на рахунки 23 й 90 (довідка № 12/873 від 24.12.2020 р.); ПрАТ «Славутський пивоварний завод» – в частині розукрупнення статті калькулювання витрат на заробітну плату – основну й додаткову, деталізації інших прямих витрат у статтях калькуляції; формування звітності за центрами відповідальності (довідка № 18 від 12.01.2021 р.); ТОВ «Пивоварня «Опілля» – у частині деталізації методики обліку доходів та витрат за центрами відповідальності, що сприяє достовірній та оперативній

ідентифікації фінансового результату від реалізації продукції з урахуванням багатоваріантності її класифікації (довідка № 20 від 20.01.2020 р.).

Основні положення дисертаційної роботи впроваджено у навчальний процес Західноукраїнського національного університету при викладанні курсів «Управлінський облік», та «Облік в управлінні підприємством» (довідка № 375 від 11.05.2021 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, викладені у дисертації та винесені на захист, отримано автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача, про що зазначено у переліку наукових праць.

**Апробація результатів дисертації.** Основні положення та результати дисертації представлені та обговорювалися на 6 міжнародних науково-практичних конференціях, зокрема: «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 31 травня - 01 червня 2018 р.), Перспективні напрями розвитку економіки, обліку, менеджменту та права: теорія і практика» (м. Полтава, 25 червня 2018 р.), «Новий погляд на світову науку» (Моррісвілл, США, 1 вересня 2018 р.), «Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів і права» (м. Полтава, 12 липня 2019 р.); «Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах» (м. Київ, 28 грудня 2020 р.), «Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів» (м. Тернопіль, 28 травня 2021 р.), та 5 всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Нові інформаційні технології управління бізнесом» (Київ, 21 лютого 2018 р.), «Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти» (м. Дніпро, 29-30 березня 2018 р.), «Нові інформаційні технології управління бізнесом» (м. Київ, 14 лютого 2019 р.; м. Київ, 12 лютого 2020 р.); Актуальні проблеми розвитку фінансової системи України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів» (м. Херсон, 22 червня 2020 р.).



**Публікації.** Основні положення дисертаційної роботи викладено у 18 наукових працях (з них 4 у співавторстві), у тому числі 5 наукових праць – у наукових фахових виданнях України (з них 1 стаття в періодичному виданні, включеному до категорії «А»), 2 – в періодичних наукових виданнях інших держав, та 11 праць, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації. Загальний обсяг опублікованих праць становить 4,69 друк. арк. (особисто автору належить 4,17 друк. арк.), в тому числі наукових праць, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації – 2,36 друк. арк., наукових праць апробаційного характеру – 1,81 друк. арк.

**Обсяг і структура дисертації.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що містять 42 таблиці та 10 рисунків, висновків, списку використаних джерел із 237 найменувань на 23 сторінках, 4 додатків на 18 сторінках. Обсяг основного тексту дисертації становить 163 сторінки.

## РОЗДІЛ 1.

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### 1.1. Сутність управлінського обліку, його генезис та місце в системі управління підприємством.

У сучасних умовах управління як загальної функції організованих систем для цілеспрямованого впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства потрібна додаткова інформація відповідної якості, яку традиційний бухгалтерський облік за своєю методологією дати не може.

У зв'язку з цим виникла необхідність розширити межі обліку господарської діяльності підприємства шляхом введення управлінського обліку. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», управлінський облік – система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [196]. Ведення управлінського обліку на підприємствах є необхідним щодо забезпечення релевантною, надійною інформацією керівництва для прийняття управлінських рішень. Засадничим аспектом управлінського обліку є наявність релевантної інформації про доходи і витрати операційної та іншої звичайної діяльності окремого підприємства. Тому завдання управлінського обліку полягають у деталізації витрат та калькулюванні собівартості калькуляційної одиниці, визначенні прибутку й рентабельності виробництва, майна, продукції, прогнозуванні фінансового стану в руслі забезпечення інвестиційної привабливості підприємства.

Розвиток теоретичних і практичних аспектів управлінського обліку супроводжувався виникненням нових підходів у менеджменті, обліку, інституційній економіці, стратегічному плануванні й управлінні. Проте найбільший вплив на змістові складові управлінського обліку здійснили

бухгалтерський облік і менеджмент. Як вірно зазначає Е.М. Бажерян, облік є складовою функцією менеджменту суб'єкта господарювання [30]. Варто зауважити, що управлінський облік має всеосяжний характер і охоплює практично всі компоненти менеджменту. Слушною є думка відомого вченого Ж.А. Фламмінка, який наголошував, що поєднання обліку з менеджментом посилить значимість бухгалтерських служб [185].

Підходи вітчизняних учених і практиків у галузі бухгалтерського обліку початку 2000 років щодо імплементації управлінського обліку в практичну управлінську діяльність підприємств представлено в табл. 1.1.

Відповідно до даних таблиці 1.1., варто зазначити, що М.Т. Білуха, О.С. Бородкін не вбачали за доцільне виокремлювати управлінський облік як окрему галузь науки, оскільки управлінський облік не має стратегічного значення в управлінні підприємством, а бухгалтерський облік виступає як єдина функція управління господарською діяльністю.

Також В. В. Сопко, Б.І. Валусєв зазначали, що немає необхідності виокремлення управлінського обліку, проте необхідно поглибити бухгалтерський облік в руслі формування внутрішньої й зовнішньої звітності й розширення аналітичних рахунків. Окреслений підхід свідчить про те, що, на думку науковців, необхідно було реформувати систему бухгалтерського обліку й розширити аналітичність рахунків, а формування форм звітності здійснювати на ґрунті використання управлінського обліку.

Необхідність виокремлення управлінського обліку є засадничим таких вчених, як: М. Г. Чумаченко, Л. В. Нападовська, С. Ф. Голов, Є. В. Мних, І. А. Белоусова та інших. Доцільність його виокремлення в окрему галузь науки й практичної спрямованості детермінована прийняттям управлінських рішень, які забезпечуватимуть ефективну роботу підприємств, установ, організацій.

Таблиця 1.1

### Погляди на особливості імплементації управлінського обліку на підприємствах України

Напрямок думки	Вчений	Суть погляду
Управлінський облік не має стратегічного значення в управлінні підприємством. Бухгалтерський облік виступає як єдина функція управління господарською діяльністю.	М.Т.Білуха [41, с. 6–7]	«Бухгалтерський облік – єдина функція управління господарською діяльністю, яка не зруйнована за час побудови економіки держави. Назрілі проблеми його реформування необхідно вирішувати еволюційним способом, а не революційним руйнуванням. Так, деякі невігласи та псевдовчені ратують за ліквідацію багаторічної системи бухгалтерського обліку і впровадження за будь яку ціну зарубіжного фінансового та управлінського обліку... Фінансово-господарська діяльність підприємств в Україні відображається в системі бухгалтерського обліку, за даними якого складається статистична звітність, згідно з нормативними актами державного регулювання. Для управління виробничою, господарською та фінансовою діяльністю на підприємствах використовують дані внутрішнього оперативного (оперативно-технічного) обліку. Багаторічна практика підтвердила доцільність функціонування такої інтегрованої системи господарського обліку, яка постійно удосконалюється відповідно до потреб мікро- та макроекономіки»
	О.С. Бородкін [47, с. 44]	«Ніколи управлінський (а більш чітка його назва – оперативний, або оперативно-технічний) облік не мав стратегічного значення в управлінні виробництвом. Його роль була і є досить скромною – показати за короткі відрізки часу (зміну, добу) кількість виготовлених деталей виробів... і на основі одержаної оперативної інформації порівняти, проаналізувати і прийняти рішення про коректування графіків комплектування заділів незавершеного виробництва, виконання добових і місячних завдань з випуску продукції» «Не можна поділити бухгалтерський облік на фінансовий і управлінський, тому що він одночасно є і тим, і іншим»
Немає необхідності виокремлення управлінського обліку, але необхідно поглибити бухгалтерський облік в руслі формування внутрішньої й зовнішньої звітності й розширення аналітичних рахунків.	В.В. Сопко [188, с. 23]	«Неправомірними є тлумачення таких категорій проєктами законів, як фінансовий облік, управлінський (внутрігосподарський) облік. Бухгалтерський облік – це єдина економіко-правова система обліку. У жодній країні світу бухгалтерський облік не розподіляється на види, це неадекватні переклади іншомовних термінів. Розподілу підлягає тільки звітність: відкрита – фінансова та закрита – внутрішня»
	Б.І. Валуєв [59, с.2,4]	«Вітчизняна система бухгалтерського обліку пройшла великий та складний шлях становлення, і досягнення в цій галузі безперечні. Були проведені глибокі дослідження проблем теорії обліку, висунуті й основні наукові концепції, які містять найважливіші напрямки у розвитку його організації і удосконаленні методу, одержані методичні рішення, які дозволяють створити єдині для всіх підприємств моделі економіки ключових галузей народного господарства»
Виокремлення управлінського обліку є засадничим у роботі підприємств.	М.Г. Чумаченко [219, с. 4]	«Аналіз достоїнств управлінського обліку в повному його комплексі дозволяє стверджувати, що впровадження його в практику підприємств є надійним шляхом підвищення рівня економічної роботи на підприємствах»
	Л.В. Нападовська [137, с. 50]	«Розробка та впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах – це частина загального процесу реформування системи бухгалтерського обліку в Україні»
	С.Ф. Голов [67, с. 12].	«Бухгалтерський облік має забезпечувати зацікавлених осіб інформацією про діяльність підприємств і організацій, достатньою для прийняття ними обґрунтованих економічних рішень. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У зв'язку з цим у міжнародній практиці як самостійні галузі бухгалтерського обліку існують податковий, фінансовий та управлінський облік»
	Є.В.Мних [128, с. 7].]	«Докорінна зміна форми і змісту менеджменту підприємства при формуванні ринкового середовища вносить корективи до підсистем, які його функціонально забезпечують. Це насамперед стосується бухгалтерського обліку, економічного аналізу, аудиту, що інформаційно забезпечують прийняття управлінських рішень»
	І. Белоусова [33, с. 4].	«Управлінський облік дає змогу керівникам управляти і вбачати реальні перспективи розвитку будь-якого підприємства – промислового, торгової фірми, комерційного банку або іншого суб'єкта господарювання»

Напрацювання названих вчених в останні роки продовжили у своїх

дослідженнях Давидюк Т. В. [73], Єршова Н. Ю. [84], Камінська Т. Г. [101], Карпенко О. В. [104], Мошковська О. А. [133], Муравський В. В. [134], Омецінська І. Я. [189], Садовська І. Б. [175], Фоміна О. В. [200], Шигун М. М. [223] та інші.

Ми погоджуємося з поглядами вчених щодо необхідності виокремлення управлінського обліку в самостійну галузь науки й практичної спрямованості, оскільки функціонування підприємств, установ, організацій в ринкових умовах вимагає від управлінців детального аналізу чинників внутрішнього й операційного середовищ, формування внутрішньої звітності для прийняття ефективних управлінських рішень у режимі реального часу. Також управлінський облік сприяє зменшенню рівня невизначеності щодо викликів з боку зовнішнього середовища й підвищенню рівня структурованості даних суб'єкта господарювання для ефективного використання залучених ресурсів.

Формування та розвиток управлінського обліку відбулися як результат тісного взаємозв'язку обліку та менеджменту. Дуальний аспект означених процесів полягає в тому, що: з одного боку, зв'язок між цими двома науками відбувається за складовими менеджменту і базується на зіставленні облікових даних, з іншого боку, прийняття управлінських рішень менеджерами підприємства базоване на ланцюжку таких процесів, як план-організація-облік-контроль-аналіз-регулювання.

Процес дослідження думок науковців різних часів дозволяє зробити висновок про те, що управлінський облік є новою дисципліною, яка формувалася на ґрунті бухгалтерського обліку. У зв'язку із зазначеним, природу управлінського обліку доцільно досліджувати в контексті історичного обліку та управління. Дослідження поглядів провідних економістів світу щодо управлінської природи обліку предствлено в табл. 1.2.

Відповідно до даних, представлених у табл. 1.2, дає підстави підсумувати, що провідні науковці світу пов'язували облік із дієвим управлінням суб'єкта господарювання.

Таблиця 1.2

**Формування поглядів економістів різних країн світу щодо управлінської  
природи обліку [159, с. 96]**

Століття	Країна	Науковці та практики	Бачення суті обліку та його значення у системі управління підприємством
XVI	Іспанія	Гаспар Техада	Бухгалтерський облік – це ведення рахунків з метою ефективного управління, контролю виконавців
XVII	Німеччина	Христоф Хагер	Бухгалтерський облік – це майстерний, красивий, ретельно диференційований, обумовлений опис усіх витрат і прибутків, а також розрахунків з кредиторами та дебіторами, він ведеться для того, щоб у будь-який момент знати, кожен годину чи в кожен хвилину бачити стан справ, чи знаходяться вони в прогресі чи регресі, або, інакше кажучи, у вигрaші чи прогpaші є власник
XVII	Франція	Жак Саварі	Облік – це функція управління
XVIII	Франція	Франсуа Кене	Облік є однією із галузей управління, яка відрізняється великою складністю і неабиякою схильністю до невлаштованості
XIX	Італія	Франческо Вілле	Мета рахівництва полягає в тому, щоб контролювати рух господарських цінностей..., щоб фіксувати ймовірні прибутки і витрати, у зв'язку з виконаними прибутками і витратами
XIX	Іспанія	Джузеппе Чербоні	Добре організована система записів повинна відображати, як в дзеркалі, все управління
XIX	Італія	Вінченцо Джитті	Ми повинні ретельно вивчати господарський устрій підприємства, вивчати їх потреби, намагатися задовольнити їх потреби доцільними засобами
XIX	Італія	Клитофонте Белліні	Характерна риса управління – діяти, а рахівництва – висвітлювати і направляти, щоб діяти найбільш правильно і раціонально
XIX	Італія	Фабіо Беста	Бухгалтер, як контролер, розглядає не стільки законність здійснених операцій, скільки виступає в ролі судді адміністрації підприємства. Бухгалтер повинен знати, коли потрібно вимагати від роботи повної математичної точності і коли в цьому немає необхідності
XIX	Італія	Емануель Пізані	Рахівництво – це наука, яка відповідно до законів права та економіки, користується обчисленнями, щоб характеризувати функції управління і щоб найменшими засобами досягнути найбільшого економічного ефекту
XIX	Італія	Масса	Бухгалтерський облік – наука про управління, зокрема про управління людьми
XX	Італія	Джованні Мальоне	Рахівництво – це наука, яка направляє підприємство до здійснення нормальної економічної мети
XX	Франція	Рене Делапорт	Бухгалтерія – це комплекс управлінських функцій (статистичні, економічні, фінансові, юридичні, бюджетні, управлінські, контрольні, історичні, описові, сигнальні, аналітичні)
XX	Італія	Джино Дзаппа	Облік – самостійна наука про управління, незалежна від юридичних і політико-економічних доктрин
XX	США	Н. Бедфорд	Бухгалтерський облік – це інформаційна система динамічного характеру, її мета – вимірювання і передача економічних і фінансових відомостей про господарську діяльність підприємства, що забезпечує планування і контроль на цих підприємствах
XX	США	Чартер Гаррісон	Облік повинен фіксувати не стільки те, що було, скільки, і це найголовніше, те, що буде; облік повинен перш за все прагнути до оперативності, навіть якщо при цьому доводиться приносити в жертву точність, достовірність і повноту...; облік повинен не фіксувати все цілковито, як стверджували традиціоналісти, а надавати інформаційно-орієнтовані дані.

В ході дослідження простежено, що положення управлінського обліку мають глибинну історію. Відтак, облік з позиції Гаспара Техада засадничий в руслі

контролю, на функції оперативності наголошено Христофором Хагером, ідея щодо контролю за виконанням фінансових результатів прослідковується у на, Франческо Вілле [48]. Облік з позиції забезпечення управління розкрито в працях В.Джитті, К. Белліні, Ж. Саварі, Ф. Кене й Д. Чербоні [48].

Досить цікавою є думка Я. В. Соколова, який вважає, що саме Самуель Джонс ще наприкінці XVIII ст. намагався створити нову ланку обліку – управлінський облік [185, с. 266]. Водночас проф. В. Ф. Палій вважає, що виникнення напряму управлінського обліку співпадає з появою подвійної бухгалтерії. Із теоретиків означеного наукового напряму великий вплив на розвиток науки здійснили Жак Саварі та Данієль Дефо» [150, с. 15].

Учені М. Р. Лучко та М.Я. Остап'юк наголошували, що підґрунтям управлінського обліку став підхід щодо використання нормальних і пропорційних цін П'єра Ленеzana де Буагільбера [124, с. 31–32]. Відтак, необрунтованим на їхню думку є твердження, до якого схиляється більшість вітчизняних провідних учених, що у створенні і розробці управлінського обліку першими брали участь американські дослідники. Зокрема, професор М. С. Пушкар зазначає, що «управлінський облік був створений інженерами і технологами ще у другій половині XIX ст. у США» [166, с. 5].

Ми погоджуємося з М. А. Вахрушиною у тому, що вчені та бухгалтери США й Великобританії, відповідно до існуючих вимог адаптували в практичну сферу наукові напрацювання. Варто також пам'ятати, що управлінський облік мав прикладний аспект. Він був покликаний для вирішення питань виробничого характеру. Сформовані підходи й інструменти не передбачали формування теоретичних підвалин у вирішення особливих обставин. [62, с. 7]. Виникнення у XIX – на початку XX ст. засадничих робіт з управлінського обліку детерміноване потребами індустріалізації й існуючих підприємств. Підприємства зіштовхнулися з необхідністю запровадження нових підходів щодо управління в частині використання визначених стандартів.

Вагомий внесок у розвиток управлінського обліку в означений період здійснено Ф. Тейлором в частині розвитку менеджменту, який наголошував на

необхідності розподілу повноважень та відповідальності упавлінців і працівників. Також важливим науковим доробком є система «стандарт-кост», запропонована Чартером Гаррісоном. Він, вважав, що: «З часів фараонів справді в методи бухгалтерії було внесено два основних удосконалення, з яких одне з'явилося приблизно 700 років тому, у той час як інше набуло свого розвитку вже в цьому столітті. Перше положення є підґрунтям подвійної бухгалтерії, друге - стандарт-кост [63, с. 410–411]. Варто зауважити, що підґрунтям стандарт-косту стала константна бухгалтерія запропонована Фрідріхом Гюглі наприкінці XIX ст. Відповідно до принципів цієї бухгалтерії спочатку здійснювався запис окреслених нормативів на рахунках головної книги, фактичні ж операції використовувалися для коригування. Такий підхід дозволяв швидко аналізувати дотримання планових показників. Тобто забезпечувалося ефективне управління суб'єктом господарювання в частині аналізу залишків на рахунках. Отже, була можливість ефективно керувати підприємством за методом відхилень, аналізуючи залишки на рахунках [159].

Засадничі завдання управлінського обліку простежуються у роботі Фабіо Бести. Так, Ф. Беста наголошує на такій основній функції обліку, як контроль. Це детерміноване тим, що досягнення визначеної місії та сформованих цілей підприємства передбачає постійний моніторинг за усіма процесами й працівниками, що гарантуватиме швидке досягнення окреслених завдань [185, с. 99]. Він також пропонує бухгалтерам розробляти положення, калькуляції й інструкції. Щодо виникнення методів управлінського обліку, то їх застосовували ще до його проголошення американською асоціацією бухгалтерів [159, с. 97].

Так, камеральний облік, появу якого датують з XV ст., включав реєстрацію фактичних і запланованих господарських операцій. Це уможливило менеджерам вести упорядкований облік господарської діяльності. Найважливішим підходом управлінського обліку є облік за центрами відповідальності запропонованої А. Ді Піетро. В цьому ж напрямі працював Франческо Віллі відмічаючи доцільність моніторингу працівників. Він наголошував на необхідності регулювання відповідальності працівників з урахуванням прав і обов'язків. Ще



один важливий підхід до управлінського обліку щодо визначення рівня, беззбитковості, поділу витрат на постійні та змінні запропоновано швейцарським вченим І. Шеру [159, с. 97].

Ми погоджуємося з Полянською О. А, яка зазначає, що найважливіші підходи до управлінського обліку, які запропоновані світовими вченими послуговуються й американські бухгалтери. Проте англо-американська школа бухгалтерів спромоглася виокремити та поєднати найсуттєвіші напрацювання для імплементації їх у практичну діяльність у відповідності до вимог управління підприємствами в одну систему. Цю систему на початку ХХ ст. ідентифікували як «управлінський облік» [159, с. 97].

У 1966 році Американська асоціація бухгалтерів визначає бухгалтерський облік як «процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передачі) економічної інформації, що дозволяє вирішувати незрозумілі господарські ситуації та приймати дієві управлінські рішення» [64, с. 40]. У 1972 році асоціацією розроблено програму навчання з управлінського обліку з виданням диплома бухгалтера-аналітика. Прийнято вважати цей рік знаменним стосовно офіційного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Стрімкість розвитку теорій управлінського обліку в даний період обумовила його трактування як «облікової революції». До концептуальних основ додався розвиток функцій управлінського обліку: інформаційно-комунікаційної та інформаційно-прогностичної. Перша базувалась на розвитку управлінських відносин і делегуванні повноважень від власника керівникові підприємства, від керівника підприємства – керівникам структурних підрозділів, безпосереднім виконавцям.

Важливим тут є зворотний зв'язок інформаційних потоків, без якого будь-яке обліково-інформаційне забезпечення втрачає суть і призначення. Передумовою другою була потреба у якнайшвидшому виявленні ризикових ситуацій і обґрунтуванні їх уникнення. Отже, у цей період управлінський облік був орієнтований на управління виробництвом.

Надалі відбувається переорієнтація управлінського обліку на запити

стратегічного управління в умовах глобалізації економіки і відповідних змін у технологіях і системах управління. Характерним для цього етапу розвитку є наукове спрямування розвитку управлінського обліку. Методологія управлінського обліку формується і затверджується Міжнародною федерацією бухгалтерів, яка визначила головну ціль управлінського обліку: інформаційне забезпечення компаній у досягненні своїх стратегічних цілей. Сучасні концептуальні основи управлінського обліку також базуються на виконанні головної цілі і викладені в публікації Міжнародної федерації бухгалтерів «Концепції управлінського обліку». [67, с. 35]. Рекомендовано чотири категорії концепцій:

- пов'язані з визначенням функцій управлінського обліку;
- спрямовані на визначення і подання інформації про результати (концепція управлінської звітності);
- спрямовані на управлінські процеси і технології (за сферами відповідальності);
- спрямовані на розвиток функцій і вдосконалення методології управлінського обліку (саморозвиток і безперервне вдосконалення).

У вітчизняній науковій економічній літературі термін «управлінський облік» виник із появою публікацій, які висвітлювали досвід зарубіжних країн, та перекладених праць зарубіжних авторів, які стосувалися управлінського обліку. У 90-х роках були захищені перші дисертації з управлінського обліку, у яких досліджувались питання його суті, методики, організації та етапів впровадження на вітчизняних підприємствах різних галузей. Акцентувалась увага, за словами Голова С. Ф., на управлінському обліку ринкового розподілу ресурсів і розподілу прав власності, де трансакційні витрати є «нульовими» [67, с. 35].

На сьогодні в науковій літературі немає єдиного підходу до розуміння сутності управлінського обліку, що ускладнює реалізацію його принципів та функцій. Відтак, наше дослідження спрямоване на визначення ключових ознак управлінського обліку для формування авторського визначення його сутності. Змістові визначальні характеристики категорії управлінського обліку, які

виокремлено на підставі аналізу наукових праць вітчизняних та зарубіжних науковців, представлено у табл.1.3.

Таблиця 1.3.

### Змістові визначальні характеристики категорії «управлінський облік»

Автори	Ключові ознаки управлінського обліку			
	Облік витрат і доходів	Статистичний і бухгалтерський облік	Облік і управління собівартістю	Систематизація та аналіз даних
Білоусова І. [34]	+			
Бородкін О. [46]		+		
Бутинець Ф. [55]	+		+	+
Голов С., Єфименко В. [66]				+
Гуцайлюк З. В., Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Пархоменко В. М. [72;118;148].	+			+
Друрі К. [81]	+		+	
Сопко В. [187]	+	+		
Карпова Т.П. [105]	+			
Хорнгрен Ч., Фостер Дж. [210]				+
Чумаченко М. [219]			+	
Ентони Р., Рис Дж. [96]				+
Чернеченський Л., Осадча Г. [216]				+
Апельбаум Д., Коган А., Васархелій М., Ян З. [228]				+
Батлер С.А., Гхош Д. [230]				+
Спрінкл Г. [234]				+
Мошковська О.А. [133]				+
Садовська І.Б. [176]				+
Карпенко О.В. [104]			+	+
Фоміна О.В. [200]				+

Джерело: складено автором на основі [34, 46, 55, 66, 72, 118, 148, 81, 187, 105, 210, 219, 96, 216, 228, 230, 234, 133, 176, 104, 200].

На основі проведеного дослідження щодо виокремлення підходів до управлінського обліку можна зробити висновок про те, що найбільш поширеними його ключовими ознаками є облік витрат і доходів, статистичний і бухгалтерський облік, облік і управління собівартістю, систематизація та аналіз даних. Ключову ознаку «облік доходів і витрат» виокремлюють такі вчені, як: Білоусова І. А. [34], Бутинець Ф. Ф. [55], Друрі К. [81], Сопко В. В. [187], Карпова Т. П. [105] Задорожний З.-М. В. [118]. З нашої позиції, така ключова ознака є визначальною, оскільки в управлінському обліку необхідно чітко

формувані доходи і витрати підприємства для визначення фінансового результату.

Варто зазначити, що підґрунтям управлінського обліку є статистичний і бухгалтерський облік, про що власне свідчать праці таких вчених, як Бородкін О. С. [46], Сопко В. В. [187]. Тобто відбувається подальше поглиблення, деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат і доходів діяльності підприємства й надання повної інформації з метою управління.

Низка вчених, а саме: Бутинець Ф. Ф. [55], Друрі К. [81], Чумаченко М. Г. [219] виокремлюють таку ключову ознаку управлінського обліку як «облік і управління собівартістю». Варто зазначити, що для підвищення ефективності управлінської діяльності необхідно здійснювати контроль за собівартістю продукції, – тому така ознака є важливою.

Управлінський облік трактують через призму систематизації та аналізу даних Апельбаум Д. [228], Батлер С. А. [230], Голов С. Ф. [67], Гуцайлюк З. В. [72], Гхош Д. [230], Васархелий М., Ян З. [228], Ентоні Р. [96], Єфименко В. І. [66], Карпенко О. В. [104], Карпова Т. П. [105], Коган А. [228], Крупка Я. Д. [190], Мошковська О. А. [133], Осадча Г. Г. [216], Спрінкл Г. [234], Пархоменко В. М. [148], Садовська І. Б. [176], Чернеченський Л. М. [216], Фоміна О. В. [200], вважаючи його системою підготовки й економічної інтерпретації інформації для формування стратегічних рішень.

На нашу думку, управлінський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Оскільки управлінський облік є інтегрованою, складною системою, яка має визначену мету та завдання, то авторське розуміння концепції управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості представлено на рис. 1.1.



Рис.1.1. Концепція управлінського обліку пивоварного підприємства (авторська розробка)

З нашої позиції, впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є засадничою умовою підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства в аспекті управління витратами, доходами

й фінансовими результатами операційної діяльності та відображення інвестиційної діяльності, застосування аналітичних процедур в управлінському обліку іншої звичайної діяльності.

У вітчизняній практиці управління підприємством існують передумови щодо розгляду бухгалтерського обліку в частині управління, тому управлінський облік посідає важливе місце в системі управління. Американська асоціація бухгалтерів відзначає, що управлінський облік є процедурою ідентифікації інформації її оброблення для прийняття управлінських рішень [207]

Зв'язок бухгалтерського обліку з управлінням простежено в роботі американських вчених Ч. Т. Хонгрена і Дж. Фостера – «Бухгалтерський облік: управлінський аспект» [209, с. 564]. Щодо доцільності поєднання існуючих функцій менеджменту - обліку, аналізу, планування і контролю наголошено в західній практиці. У зарубіжних підприємствах відсутні планові відділи, які функціонують ізольовано від бухгалтерської служби. Іноземні підприємства зобов'язують працівників бухгалтерської служби здійснювати планування й прогнозування [197].

Пов'язана із цим професійна діяльність отримала містку економічну назву «еккаунтингу», в основі якого лежить рахівництво – ведення бухгалтерського обліку відповідно до загальноприйнятих принципів. Однак рахівництвом еккаунтинг не обмежується, у ньому велика доля планово-аналітичної роботи [197].

Імплементация управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, зокрема, пивоварних здійснюється досить повільно. У більшості випадків метою бухгалтерської служби сучасного українського підприємства є формування фінансової та податкової звітності в частині формування податкових платежів, тобто бухгалтерський облік є інструментом рахівництва, який орієнтований на податкові розрахунки [197].

На думку Дерев'янка С. І., працівникам бухгалтерій ніколи займатись «управлінським» обліком. Все частіше за справу беруться планові служби, вважаючи управлінський облік своєю прерогативою. Бухгалтерія продовжує

займатись «посмертним обліком» [74, с. 34]. При такому розподілі посадових обов'язків продовжує зберігатись протистояння між бухгалтерією і плановим відділом, яке історично склалося в радянський час. Бухгалтерія, як і раніше, відчуває себе недооціненою, справедливо вважаючи, що планові служби користуються створеною нею інформацією. Планові відділи, у свою чергу, сприймають бухгалтерію як щось інертне і для цілей управління підприємством малопродатне.

Водночас названі служби могли б об'єднати зусилля у досягненні важливої мети – генерування інформації, яка дозволяла б менеджменту приймати адекватні управлінські рішення. Це сприятиме адаптації до змін внаслідок впливу зовнішніх та внутрішніх чинників. Вирішення названих завдань можливе при умові створення на підприємстві бухгалтерського управлінського обліку, який зумовлює інтеграцію бухгалтерської та планової служб.

В основі системи управлінського обліку лежить виробничий облік і калькулювання, за ними – управлінський контроль, бюджетування, внутрішня (сегментарна звітність). Однак нарівні з обліковою, плановою і контрольною бухгалтерському управлінському обліку властива аналітична функція. Не можна не помітити, що в економічній теорії сьогодні з'явилися різні модифікації аналізу – фінансовий, економічний, стратегічний і т.д. Більшість авторів вважає, що аналіз є однією з функцій управління, яка забезпечує оцінку господарських фактів і процесів та готує проекти рішень для менеджерів відповідного рівня [57, с. 85].

У зв'язку із зазначеним, управлінському персоналу необхідно визначити за центрами відповідальності зміст інформації, відповідальних виконавців щодо її представлення та забезпечення вчасної інтеграції для прийняття управлінських рішень.

Важливим для формування необхідної інформаційної бази системи управлінського обліку є визначення рівня якісних, кількісних та ціннісних характеристик інформації. Означені характеристики враховують такі властивості як: достовірність, релевантність, адекватність, достатність, точність, своєчасність та актуальність інформації.

Використання у практиці управління систем концепції управлінського обліку підвищує рівень аналітичної роботи на підприємствах будь-якого типу, сприяючи зростанню кількості типових розробок з управлінського аналізу і розширюючи можливість порівняння й узагальнення його результатів.

Тому в руслі імплементації управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості необхідно враховувати означені характеристики інформації в ході аналізу визначених показників звичайної діяльності. У зв'язку із цим на підприємствах необхідно мати відповідну систему для аналізу й інтерпретації даних у частині прийняття управлінських рішень відповідно до сформованих цілей [101].

Також управлінська система пивоварного підприємства повинна базуватися на визначених формах внутрішньої звітності, які управлінці можуть використовувати у своїй роботі. Формування таких звітів повинно базуватися на детальному вивченні методики та організації обліку операційної діяльності й управлінському обліку іншої звичайної діяльності підприємства.

Отже, управлінський облік – це самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, що забезпечує інформаційну підтримку системи управління підприємницькою діяльністю. Проблема створення управлінського обліку у сучасний період набуває особливої актуальності як для науковців, так і для практиків. За існуючих умов, дедалі більше керівників усвідомлюють необхідність створення на своїх підприємствах систем управлінського обліку та звітності. З посиленням конкуренції та зростанням нестабільності зовнішнього бізнес-середовища менеджмент підприємств все частіше приділяє пильну увагу внутрішнім резервам підвищення ефективності. Чільне місце у переліку таких резервів займає управлінський облік. Тому актуальним видається дослідження принципів, функцій та інструментів методу управлінського обліку щодо виявлення резервів підвищення ефективності господарювання й стійкого розвитку підприємств пивоварної промисловості.



## **1.2. Принципи, функції та інструменти методу управлінського обліку.**

Управлінський облік – це самостійний напрям бухгалтерського обліку організації, що забезпечує інформаційну підтримку системи управління підприємницькою діяльністю. Основною метою управлінського обліку є допомога менеджменту підприємства в досягненні стратегічних цілей підприємства. Тому результативність діяльності суб'єкта господарювання безпосередньо залежить від рівня розвитку управлінського обліку.

Беручи до уваги те, що підприємства пивоварної промисловості зіштовхуються з проблемами посилення нестабільності зовнішнього середовища, вияву резервів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності, забезпечення якісної інформації в ході прийняття управлінських рішень у формуванні тактичних та стратегічних цілей, необхідним є окреслення принципів, функцій та інструментів методу управлінського обліку та їхнього збалансування. Проблемі виокремлення принципів, функцій та інструментів управлінського обліку присвячено праці таких вчених як: Ф. Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С. Ф. Голова, К. Друрі, З.-М. В. Задорожного, Г. Г. Кірейцева, В. Б. Моссаковського, Л. В. Нападовської, І. Б. Садовської, Я. В. Соколова, М. Г. Чумаченка, Шигун М.М. та ін. Як зазначає І. Б. Садовська, сучасна економічна наука володіє достатніми теоретичними надбаннями щодо ведення управлінського процесу. Вони частково запроваджені на підприємствах, але не є цілісною системою, сформованою завдяки переплетінню інформаційних потоків, та не задовольняють повною мірою потреби управлінців у даних, необхідних для прийняття оперативних та стратегічних рішень [174, с. 164]. Саме тому залишається багато проблемних питань щодо сутності принципів, функцій й інструментів методу управлінського обліку, що потребують більш детального дослідження.

З нашої позиції, формування дієвих управлінських рішень повинне забезпечуватися реалізацією механізму управлінського обліку, який базується на принципах, функціях, методах та відповідних інструментах у частині отримання

нових знань організації означеного обліку на підприємствах пивоварної промисловості.

Оскільки управлінський облік, за твердженням переважної більшості вчених, повинен базуватися на визначених принципах, то варто відзначити той факт, що значна когорта вчених підходять до формулювання принципів управлінського обліку залежно від специфіки діяльності кожного підприємства чи конкретної ділянки управління, що впливає на особливості побудови цього обліку. Загалом, поняття «принцип» (від лат. *princĭpĭum* – початок, основа) означає основне вихідне положення будь-якої теорії, вчення, науки, світосприйняття, політичної організації тощо [140]. На нашу думку, принцип – це засадниче положення, яке слугує основою для формування твердження, відповідно до якого повинно забезпечуватися функціонування визначеної системи.

Варто зазначити, що вчені поділяють принципи управлінського обліку на базові (загальні) та спеціальні. Базові принципи формуються на основі колективної думки науковців, практиків, інших фахівців певної галузі знань. Це потребує всебічного вивчення різних точок зору щодо визначення складу та змісту принципів управлінського обліку.

Так, В. Т. Чая та А. Д. Золотухіна принципи управлінського обліку не зводять лише до принципів загальнобухгалтерських та притаманних лише управлінському обліку, оскільки система управлінського обліку тісно пов'язана з іншими економічними дисциплінами. На думку цих вчених, до принципів управлінського обліку належать:

- загальнонаукові принципи: наукової обґрунтованості, доцільності, системності;
- загальноекономічні принципи: принцип безперервної діяльності підприємства, періодичності формування інформації;
- бухгалтерські принципи: принцип нарахування, принцип консерватизму, автономності;
- специфічні принципи: принцип єдиних калькуляційних одиниць, бюд-

жетного управління, підзвітності центрів відповідальності, можливості управління господарськими ризиками [213, с. 12].

Досить цікавий підхід до групування управлінського обліку представлено О. С. Красовою:

1. Принципи, обумовлені вимогами бухгалтерського обліку, визначають основні методологічні підходи до визначення суті управлінського обліку.

2. Принципи, що формують зміст і процедури ведення управлінського обліку, визначають перелік об'єктів спостереження, їх класифікаційні характеристики і одиниці виміру, включаючи інформацію нефінансового характеру, процедури моніторингу господарських операцій, що здійснюються на підприємстві, в реальному масштабі часу, перелік показників внутрішньої звітності за короткі проміжки часу.

3. Принципи, що визначають напрями і способи обліку в конкретних ситуаціях управління господарським процесом, орієнтують систему управлінського обліку на використання специфічних прийомів узагальнення інформації з метою обґрунтування управлінських рішень. До таких принципів належать: періодичність господарського циклу, облік витрат за процесами діяльності, відповідність доходів і витрат, оцінка результатів діяльності структурних підрозділів [115].

Варто зазначити, прийняття дієвих рішень в управлінському обліку залежить від наявності універсальних принципів. Саме з цією метою дві найбільші організації у сфері управління і обліку – СІМА і АІСРА об'єдналися з метою представлення компаніям всього світу універсальних принципів управлінського обліку. СІМА і АІСРА опублікували документ, в якому були представлені 4 основні принципи управлінського обліку:

– комунікація – ключовий компонент успіху. Добре налагоджений управлінський облік починається із спілкування і ним же завершується, дозволяючи керівникам на основі розрізнених даних отримати цілісну картину;

– використання релевантної інформації. Одне з ключових завдань управлінського обліку – своєчасне забезпечення керівництва необхідною

інформацією. Виявлення, збір, перевірка, підготовка і зберігання актуальних даних можливі за умови правильного розуміння запитів користувачів;

– аналіз впливу різних чинників на вартість компанії. Сильну структуру управлінського обліку відрізняє здатність перетворювати інформацію на конкретні висновки шляхом прогнозування наслідків змодельованих сценаріїв;

– управління, засноване на довірі. Необхідне активне управління стосунками і ресурсами для організації безпеки фінансових і нефінансових активів, репутації і ціни компанії [231].

Перераховані основні принципи утворюють повний і досить логічний набір моделей побудови системи управлінського обліку. Варто наголосити, що все більшу увагу вчені приділяють формуванню спеціальних принципів управлінського обліку, що пояснюється його специфікою. Тому нами на основі вивчення результатів досліджень щодо принципів управлінського обліку, які виділялися вченими, узагальнено спеціальні принципи управлінського обліку (табл. 1.4).

Окреслені вченими принципи формують визначену структуру, яку варто використовувати під час організації та ведення управлінського обліку, що визначає, на яких аспектах обліку необхідно зосереджувати увагу і в якому напрямі фінансові фахівці повинні зростати, щоб мати можливість впливати на розвиток бізнесу.

Однак варто зазначити, що необхідно доповнити наявні спеціальні принципи наступними: принципом прогностичності та моделювання, принципом стійкості, принципом безпеки та принципом етичності.

Відповідно до *принципу прогностичності та моделювання* повинні розроблятися моделі оптимізації витрат для формування прогнозів обсягів виробництва та реалізації продукції з урахуванням можливих ризиків.

Згідно з *принципом стійкості* управлінський облік повинен передбачати заходи для забезпечення темпів зростання прибутків підприємства з одночасним зменшенням витрат виробництва, утримання їх на попередньому рівні періоду, але меншими темпами в порівнянні з доходами.

Таблиця 1.4.

**Спеціальні принципи управлінського обліку**

Принцип	Зміст принципу
Принцип методологічної незалежності	означає, що кожне підприємство встановлює свої правила організації, методології ведення управлінського обліку
Принцип орієнтації на досягнення стратегічних цілей підприємства	означає, що приймаючи рішення на будь-якому рівні й обираючи найоптимальніше з них, слід пріоритетними рахувати інтереси підприємства загалом
Принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів підприємства	передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу у формуванні прибутку підприємства, від виробництва до реалізації продукції
Принцип результативності	означає, що при здійсненні будь-яких видів діяльності слід постійно співставляти витрати, понесені в результаті діяльності, з отриманим результатом; при цьому результат повинен перевищувати витрати
Принцип відповідальності	означає, що за величину витрат і результатів відповідальність несе конкретна особа, яка їх контролює
Принцип багатоваріантності рішень	означає, що при підготовці інформації варто враховувати всі варіанти, однак обирати найоптимальніший з метою прийняття управлінських
Принцип комплексності	передбачає разову фіксацію даних у первинних документах або виробничих розрахунках і багаторазове використання в усіх видах управлінської діяльності
Принцип бюджетного методу управління	є інструментом планування, контролю та регулювання і передбачає бюджетування виробництва, реалізації та фінансування підрозділів, а також підприємства загалом
Принцип залежності	полягає в тому, що до різних альтернативних рішень відносять тільки ті витрати, які залежатимуть від майбутнього вибору
Принцип причинності	до собівартості продукції доцільно відносити тільки ті витрати, які виникли внаслідок виробництва даної продукції
Принцип взаємозв'язку	управлінський облік включає не лише облік витрат, й планування, контроль, аналіз, регулювання; всі ці функції реалізуються одночасно, в комплексі та взаємозв'язку
Принцип «різна собівартість для різних цілей»	у прийнятті конкретних управлінських рішень використовується різна інформація для формування собівартості, саме тому і вартісний розмір собівартості буде різний
Принцип економічності	означає, що витрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання
Принцип співвідношення облікової інформації з відповідним рівнем управлінського рішення	система управлінського обліку повинна будуватися з урахуванням особливостей діючої системи управління
Принцип відповідності методів і процедур управлінського обліку до ключових цілей та завдань управління	вибір методів та процедур, а також форм і способів ведення управлінського обліку має здійснюватися з урахуванням особливостей зовнішніх та внутрішніх умов
Принцип єдності обліково-аналітичного простору прийняття управлінських рішень	системою управлінського обліку використовуються не лише традиційні методи обліку й аналізу, але й методи суміжних наук

Джерело: складено автором на основі [140;199]

*Принцип безпеки* повинен регламентувати визначену діяльність щодо пошуку та створення відповідних резервів попередження, запобігання, уникнення та ліквідації можливих ризиків в управлінській системі підприємства під час інтерпретації та передачі інформації.

*Принцип етичності.* Згідно із запропонованим принципом необхідно забезпечувати виконання спеціалістами з управлінського обліку нормативних вимог щодо чесності, об'єктивності та критичності під час формування та прийняття управлінських рішень.

Управлінський облік як соціально-економічне явище на підприємстві постійно розвивається: розширюються його функції, збільшується набір вирішуваних ним завдань, різноманітнішими стають методи, активніше забезпечується інформацією прийняття не лише оперативних, а й стратегічних управлінських рішень.

Сучасний управлінський облік має базуватись на формуванні та використанні його функціональної корисності для системи управління, оскільки він повинен забезпечувати координацію, взаємодію та узгодженість окремих елементів менеджменту підприємства в досягненні ним тактичних та стратегічних цілей.

Різні підходи до визначення складу змісту функцій управлінського обліку не сприяють його розвитку, а лише поглиблюють проблему. Поділяємо думку І. Б. Садовської щодо того, що функції управлінського обліку доцільно розглядати з позицій трьох взаємопов'язаних аспектів: наукового, практичного і навчально-освітнього. У такому разі, безперечно, буде досягнута мета і реалізована його головна функція забезпечення інформаційним ресурсом системи управління. Результат залежатиме від синергетичного ефекту поєднання науки, практики і безперервного навчання суб'єктів управлінського обліку [175, с. 282].

Наявність різних підходів вчених до виокремлення функцій управлінського обліку дозволило зробити висновок, що не існує єдиного підходу до класифікацій та їхнього змісту. А. В. Глуценко і Е. Н. Самедова пояснюють викладений набір функцій як похідний від функцій управління й перераховують їх без будь-якого

розкриття [65]. У зв'язку із зазначеним пропонуємо узагальнити підходи, розроблені Л. В. Нападавською [140, с. 179].

Розширенню функцій управлінського обліку, через реалізацію яких передбачалось відображення змін, тенденцій, закономірностей поведінки його об'єктів, присвячено наукову працю Г. Г. Кірейцева. Ним було підкреслено вагому роль суб'єктів облікової діяльності у вирішенні управлінських завдань сучасного менеджменту [106, с. 5]. Зовнішні функції, згідно з баченням ученого, впливають на об'єкти управлінського обліку через механізм управління, в основу якого покладено економічні потреби, інтереси, економічні та правові відносини, котрі постійно розвиваються [106, с. 42].

У працях Г.Г. Кірейцева наводиться місце обґрунтування науково-пізнавальної функції, орієнтованої на пізнання і наукове трактування нових об'єктів управління (інтелектуального капіталу, трансакційних витрат, агентських відносин, знань як активу), визначення кінцевих результатів діяльності в умовах невизначеності та інституціональних обмежень, яка у зв'язку зі змінами в економічних і правових відносинах ускладнюється, що потребує вдосконалення методології управлінського обліку [106, с. 42].

Враховуючи той факт, що управлінський облік спрямований на формування інформації для прийняття стратегічних рішень на всіх рівнях управління, то засадничою його функцією є *інформаційна*, яка покликана забезпечувати управлінців інформацією в руслі планування та реалізації стратегії розвитку підприємства. Відповідно до цієї функції управлінський персонал повинен формувати та надавати користувачам якісну, релевантну інформацію у визначені періоди. Виокремлення зазначеної функції підтверджується позицією Валуєва Б. І., який визначив інформаційну облікову функцію як фундаментальну, узагальнюючу і сервісну для всіх інших функцій управління – планування, організації, координації, мотивації, контролю [59]. Думка вченого є ґрунтовною, оскільки основною метою управлінського обліку є інформаційне забезпечення менеджменту в прийнятті управлінських рішень, реалізація якої наразі здійснюється на основі сучасних інформаційних технологій.

Виокремлення *аналітичної* функції для підприємств пивоварної промисловості детерміноване тим, що для управлінського обліку досить важливим є порівняння фактичних показників з плановими, виявлення причин відхилень та пошуку резервів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Варто наголосити на тому, що дослідники по-різному подають найменування означеної функції. Так, у К. Є. Нагірської аналітична й оціночна функції об'єднуються в одне пояснення та розкриваються як «надання інформації про результати діяльності в необхідних аналітичних розрізах, що дає можливість оцінити менеджерів різних рівнів та діяльність центрів відповідальності» [135].

На наш погляд, засадничою функцією управлінського обліку є *фінансова*, яка спрямована на формування бюджету розвитку підприємства в руслі створення фінансової бази задля розподілу та контролю використання фінансових ресурсів у процесі виробничо-господарської діяльності. Цю функцію варто реалізовувати шляхом формування фінансових ресурсів, достатніх для забезпечення реалізації управлінських рішень на підприємстві пивоварної промисловості.

Також варто наголосити на необхідності виокремлення такої функції управлінського обліку, як *виробничо-технологічна*, яка спрямована на виконання комплексу виробничих, технологічних, організаційних та інших заходів на підприємствах пивоварної промисловості щодо ефективного використання ресурсів у процесі виробничо-господарської діяльності. Залучення нових технологій у виробничий процес сприятиме не лише ефективному використанню усіх ресурсів підприємства, а й зниженню рівня відходності, що властиве для підприємств пивоварної промисловості.

Виокремлення функції *контролю* детерміноване тим, що необхідно забезпечувати процес оцінювання результатів діяльності наявних підпроділів, досягнення тактичних й стратегічних цілей підприємств пивоварної промисловості. Відповідно до цієї функції, на підприємстві пивоварної промисловості необхідно здійснювати контроль процесу сформованої програми стратегічного розвитку та її призначення. Також необхідно звертати увагу на контроль результату як рівня



досягнення програми стратегічного розвитку підприємства. Означена функція спрямована на зосередження уваги на наслідках результативності стратегічної програми розвитку в частині розуміння причин отриманих результатів. Імплементация цієї функції покликана здійснювати контроль витрат і доходів, ефективності реалізації стратегічного плану розвитку підприємства.

Виокремлення *прогностичної* функції детерміновано тим, що на підприємствах пивоварної промисловості необхідно здійснювати планування для формування стратегії розвитку. Також значення цієї функції окреслене необхідністю забезпечення належного функціонування центрів витрат та центрів відповідальності з використанням методів економіко-математичного моделювання.

Ще одна функція – *комунікаційна* – є важливою для вчасного забезпечення управлінського персоналу структурних підрозділів необхідною інформацією про стан внутрішнього та зовнішнього середовищ підприємств пивоварної промисловості. Доцільність виокремлення означеної функції підтверджується не лише Нападовською Л. В., а й Фоміною О. В., яка зазначає, що фундаментальним аспектом організації управлінського обліку є інформаційні взаємовідносини, які пов'язують вище керівництво з нижчими рівнями працівників, виконавців із споживачами інформації управлінського обліку. Налагоджений зворотний зв'язок забезпечує можливість розподілу і координації завдань з урахуванням повноважень, відповідно до поставлених цілей. Розробка внутрішніх інформаційних зв'язків трансформується у формування та представлення управлінської звітності за рівнями контролю [201].

Враховуючи, що виокремлені вченими функції управлінського обліку, не повною мірою враховують сучасні тенденції, які можуть проявлятися на підприємствах у пивоварної промисловості, на наш погляд, їх необхідно доповнити наступними: стандартизацією, синергетичною та функцією забезпечення інвестиційної привабливості.

Важливою в управлінському обліку вважаємо функцію *стандартизації*, яка передбачає установлення правил для формування відповідних звітів на

підприємствах пивоварної промисловості. Необхідність виокремлення такої функції зумовлена також тим, що стандартизація управлінського обліку вже на часі, її втілення залежить від ініціативи вчених-розробників, які змушені ретельно засвоїти вже напрацьований науковий рівень розроблення означеного питання, вивчити і творчо застосувати міжнародний передовий досвід, адаптуючи його до умов розвитку бізнесу і його інфраструктури в Україні, наполегливо домагатися через обліково-аналітичну спільноту удосконалення й розширення реформування бухгалтерського обліку, зокрема й управлінського обліку [221, с. 49].

Виокремлення *синергетичної* функції вважаємо доцільним з огляду на те, що підприємства пивоварної промисловості під час взаємодії з навколишнім середовищем впливають на економічну, екологічну та соціальну складові стійкого розвитку, а це увиразнює необхідність досягнення ефективності, збалансованості економічних, екологічних та соціальних процесів у функціонуванні підприємства. Тобто на підприємствах пивоварної промисловості повинен посилюватися реальний ефект економічної діяльності у вигляді підвищення корисного результату, а саме: зменшення втрат економічних, екологічних та соціальних ресурсів, зменшення негативного впливу на навколишнє середовище та підвищення продуктивності праці на підприємстві.

Вагомою функцією управлінського обліку є *забезпечення інвестиційної привабливості підприємств* пивоварної промисловості. Відповідно до означеної функції, на підприємствах пивоварної промисловості управлінцями повинне забезпечуватися надання релевантної інформації щодо доцільності розміщення коштів в інвестиційний проєкт, згідно з показниками оцінювання ефективності інвестиційного проєкту.

Виокремлення вищепредставлених функцій управлінського обліку сприятиме не лише формуванню завдань для управлінців, а й пошуку їхнього вирішення. Також вони сприятимуть оперативному наданню інформації для усіх користувачів на усіх рівнях підприємства, що забезпечить підвищення ефективності його виробничо-господарської діяльності.

Необхідною умовою забезпечення реалізації окреслених функцій

управлінського обліку та досягнення стратегічних цілей підприємств пивоварної промисловості є визначення та застосування інструментів методу управлінського обліку.

Ми погоджуємося з Фоміною О. В., яка зазначає, що широкий спектр інструментів управлінського обліку сформувався завдяки використанню загальноекономічних, дисциплінарних, міждисциплінарних та специфічних інструментів, які знайшли детальне висвітлення у працях багатьох науковців, зокрема: Безценної Є. Ф., Булгакової С. В., Вітренко О. В., Глущенко А. В., Голова С. Ф., Самєдової Е. Н., Ніколаєвої О. Є., Пушкаря М. С. Чумаченка М. Г., Таран А. А., Циган Р. М., Сабирьянова Л. Р. [202].

Наявність різних поглядів та методик щодо застосування інструментів управлінського обліку обумовлює об'єктивну необхідність розроблення класифікації, яка дозволила б найбільш повно представити їх перелік та означити проблеми практичного використання на підприємствах пивоварної промисловості.

Погоджуючись з О. В. Фоміною, вважаємо, що інструментарій управлінського обліку є на стадії формування та характерний різноманітністю поглядів на його склад та економічну природу. Глущенко А. В. та Самєдова Е. Н. визначають інструментарій управлінського обліку як комплексний механізм координації та інтеграції конкретних інструментів формування обліково-управлінської інформації, варіативне використання яких посилює здатність досягнення поставлених цілей, а інструмент як засіб практичної реалізації методу або сукупності його методів [65, с. 186]. Тобто використання інструментарію управлінського обліку має забезпечувати необхідною інформацією прийняття управлінських рішень та оцінку ефективності їх реалізації.

У працях вітчизняних науковців інструментарій управлінського обліку не має конкретно визначеної однозначної концепції щодо його складових та формується під впливом індивідуального сприйняття ролі та очікуваних результатів від управлінського обліку кожного окремого підприємства.

На нашу думку, інструменти управлінського обліку – це заходи та технології, які спрямовані на досягнення визначених вихідних результатів, що застосовуються у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства. Інструменти управлінського обліку дозволяють методично (технічно) здійснювати його процедури. Під процедурами управлінського обліку будемо розуміти методологічно визнану послідовність дій щодо спостереження, реєстрації і обробки кількісної і якісної, фінансової та нефінансової інформації, обумовлену стратегічними, тактичними і оперативними цілями підприємств пивоварної промисловості [202].

З нашої позиції, під час розроблення системи інструментів доцільно не лише враховувати визначені принципи та функції управлінського обліку, але й відповідність їх наступним критеріям, а саме:

1) гнучкість – своєчасна та адекватна реакція на постійні внутрішні та зовнішні зміни, які впливають на забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства;

2) пріоритетність – застосування інструментів стимулювання, які сприятимуть досягненню найбільш важливих цілей в ході реалізації стратегічного плану розвитку пивоварного підприємства;

3) ефективність – здатність досягати визначених цілей найбільш раціональним шляхом з визначеними оптимальними або мінімальними витратами, закладеними у планах стратегічного розвитку підприємства;

4) інформативність – наявність релевантної, достовірної, надійної інформації щодо необхідності здійснення відповідних заходів або використання технологій для забезпечення належного функціонування підприємства в межах окреслених цілей.

Варто наголосити на тому, що інструменти управлінського обліку, як і визначені принципи та функції, є взаємопов'язані й повинні реалізовуватися послідовно з урахуванням очікуваних результатів у ході здійснення управління підприємством.

Набір інструментів системи управлінського обліку залежить від

поставлених управлінських цілей і вирішуваних завдань [143], ключовими дисциплінами при формуванні інструментарію управлінського обліку є бухгалтерський облік, економічний аналіз та менеджмент.

При опрацюванні наукової літератури щодо формування системи інструментів управлінського обліку виявлено, що існують різні підходи до їхньої класифікації. Розглянемо інструменти управлінського обліку, запропоновані вченими Таран А. А., Циган Р. М., які поділяють їх на:

- інформаційно-звітні, що реалізуються через постійний аналіз фінансових результатів, витрат за центрами відповідальності, коригування облікової інформації, забезпечення оперативного формування внутрішньої управлінської звітності щодо господарської діяльності підприємства;

- матрично-аналітичні (розрахунок витрат за життєвим циклом продукту, розрахунок цільових витрат, інвестиційні розрахунки, розрахунок собівартості і її відхилення, калькуляційний аналіз);

- тактично-оперативні (фінансовий аналіз показників діяльності, статичні і динамічні інструменти оцінки інвестицій, бюджетування, функціонально-вартісний аналіз, інструменти обліку витрат і калькулювання собівартості, «стандарт-кост», «таргет-костинг», «ABC-костинг», «Кайдзен-костинг», «директ-костинг», аналіз непрямих витрат та ін.);

- стратегічно-прогнознi (SWOT-аналіз, GAP-аналіз (аналіз розривів), збалансована система показників (BSC), портфельний аналіз (аналіз розподілу діяльності за окремими стратегіями щодо товарів і ринків та ін.) [193].

Дещо іншу класифікацію інструментів управлінського обліку запропонувала Сабір'янова Л.Р. [173, с. 143]:

- стратегічні (стратегічний аналіз, SWOT-аналіз, PEST-аналіз, матриця BCG, матриця McKinsey);

- маркетингові (маркетингові дослідження, ціноутворення, комунікаційна політика, управління розподілом і збутом);

- логістичні (планування і нормування, управління поставками і запасами, нормування закупівель і споживання);

- проєктні (проєктний менеджмент, мережеве моделювання, керування ресурсним забезпеченням, діаграма Гранта);
- кадрові (кадровий маркетинг і менеджмент, навчання і підвищення кваліфікації персоналу, адаптація та мотивація персоналу);
- фінансові (планування та бюджетування, фінансовий менеджмент, інвестиційний аналіз, моделювання та оцінка);
- інформаційні (автоматизовані системи управління підприємством, системи управління взаємовідносинами з клієнтами) [173, с. 143].

Таким чином, основна мета класифікації інструментів управлінського обліку полягає у формуванні їх впорядкованої структури, без якої неможливо відобразити його методологічний зміст, розробити методичне забезпечення.

Враховуючи різновидність інструментів управлінського обліку, Фоміна О. В. пропонує класифікувати їх за двома ознаками: функціями управління та напрямками управлінського обліку [202]. За функціями управління і структурою процедур управлінського обліку нею виділено чотири групи його інструментів - облікові, аналітичні, контрольні, організаційні. За напрямками інструменти управлінського обліку поділені на оперативні та стратегічні [202.]

Основним інструментом реалізації облікових процедур є вибір найбільш оптимальної системи формування фінансового результату підприємства та формування управлінського плану рахунків [202, с. 80].

Аналітичні інструменти управлінського обліку містять засоби обробки інформації для ухвалення оперативних (типових і специфічних) та стратегічних рішень [202, с. 81].

На основі сучасних підходів щодо класифікації інструментів управлінського обліку та визначених принципів, функцій й критеріїв пропонуємо авторський підхід до класифікації інструментів управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості (рис.1.2).



Рис.1.2. Класифікація інструментів управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості (авторська розробка)

### 1. За сферою застосування:

– виробничо-технологічні – інструменти, визначені управлінцями підрозділів пивоварного підприємства, які ґрунтуються на застосуванні новітніх технологій, інновацій в руслі раціонального використання усіх ресурсів підприємства;

– фінансові – інструменти, визначені управлінським персоналом фінансової служби підприємства (бюджетування, фінансовий менеджмент, інвестиційний аналіз) та застосовані для виконання завдань щодо забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства;

– логістичні – інструменти, які охоплюють логістичні методи й заходи щодо координації матеріальних, фінансових, транспортних та інформаційних потоків підприємств пивоварної промисловості;

– маркетингові – заходи, що передбачають досягнення гармонійного поєднання інтересів підприємств пивоварної промисловості й потреб споживачів продукції;

– кадрові – інструменти, які спрямовані на підвищення рівня кваліфікації та стимулювання працівників підприємств пивоварної промисловості;

- інформаційні – заходи з окресленими автоматизованими технологіями, якими варто послуговуватися для передавання інформації необхідним її користувачам.

### 2. За тривалістю дії:

– оперативні – інструменти управлінського обліку, тривалість яких обмежена терміном до 1 року;

– тактичні – інструменти, які спрямовані на забезпечення виробничо-господарської діяльності пивоварного підприємства терміном від 1 до 3 років;

– стратегічні – інструменти, які спрямовані на забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства від 3 до 5 років.

### 3. За рівнем сформованості:

– дійсні – інструменти, які не обмежені часовим проміжком, просторовою дією та позитивно впливають на забезпечення виробничо-господарської



діяльності підприємств пивоварної промисловості;

- можливі – інструменти управлінського обліку, які можуть мати вияв у майбутньому.

4. Залежно від ухвалення рішення:

- типові – інструменти, які комплексно забезпечують управління виробничою діяльністю підприємства;

- специфічні – інструменти, які забезпечують виробничо-господарську діяльність за напрямками ефективного використання ресурсів, встановлення дієвої цінової політики, управління інвестиційною діяльністю.

5. За цілями використання:

- попереджувальні – заходи першочергового характеру, які необхідно вирішити першочергово у забезпеченні виробничо-господарської діяльності;

- стимулювальні – інструменти стимулювального характеру, спрямовані на підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності в руслі забезпечення інвестиційної привабливості підприємств пивоварної промисловості;

- мотиваційні – інструменти, які спрямовані на активізацію внутрішньої діяльності з пошуку резервів підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства та раціонального використання ресурсів.

Отже, запропонована системна класифікація інструментів управлінського обліку має теоретичну та практичну цінність. Реалізація окреслених інструментів сприятиме поглибленому вивченню та підвищенню ефективності функціонування підприємств, забезпечуватиме виконання концепції управлінського обліку в практичній діяльності підприємств пивоварної промисловості. Крім того, запропонована класифікація надасть змогу впорядкувати термінологічний апарат дослідження системи управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості. На основі розглянутих нами принципів, функцій, інструментів пропонуємо окреслити структуру механізму управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості (рис.1.3).



Рис.1.3. Структура механізму управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості (сформовано автором).

Отже, для формування дієвих управлінських рішень щодо організації управлінського обліку операційної та іншої звичайної діяльності управлінця підприємства пивоварної промисловості необхідно реалізовувати механізм управлінського обліку з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату.

### **1.3. Організаційно-технологічні особливості підприємств пивоварної промисловості та їх вплив на систему управлінського обліку звичайної діяльності.**

Розуміння взаємозв'язку між організаційно-технологічними особливостями підприємства та управлінського обліку впливає на пошук резервів та усунення «вузьких місць» у процесі забезпечення належного функціонування підприємства. Дослідження впливу організаційно-технологічних особливостей підприємств пивоварної промисловості та їхнє відображення в системі управлінського обліку також є важливим з точки зору забезпечення фінансових результатів звичайної

діяльності. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення [136].

Звичайна діяльність підприємств пивоварної промисловості залежить від :

- особливостей операційної діяльності підприємства;
- іншої операційної діяльності підприємства;
- іншої звичайної діяльності (фінансової та інвестиційної діяльності) підприємства.

Дослідження проблемних аспектів управлінського обліку операційної діяльності залежить від розуміння особливостей виробничого циклу та технології виробництва підприємств пивоварної промисловості, що сприятиме з'ясуванню причин виникнення центрів витрат, центр доходів, «вузьких місць» та резервів підвищення ефективності звичайної діяльності підприємства.

Специфіка підприємств досліджуваної галузі полягає у забезпеченні значної кількості споживачів продукцією – пивом та солодом пивоварним. Пивоварна промисловість відзначається окремими характеристиками, які детермінують виробничий й технологічний характер. Виробничий процес пива передбачає підготовку сировини, варіння суслу з води та солоду, бродіння, фільтрації й розливу пива. Оскільки технологічний процес виробництва пива є однорідним, то виокремлення окремих цехів не є доцільним [103, с. 36–37].

Технології виробництва пива практично не змінюються протягом століть, що зумовлено характером і специфікою цього харчового продукту. Як і раніше, основними компонентами пива є ячмінний солод, хміль, дріжджі та вода [179, с. 58].

Важливою характеристикою технологічного процесу є його значна тривалість. Тривалість виробничого циклу кожного окремого сорту пива відрізняється. Це впливає на організацію необхідних площ [103, с. 36–37].

Виробництво пива вміщує 6 технологічних переділів, які мають специфічні операції. Після цих операцій організовують облік і контроль виробничого процесу. Це передбачає ведення калькулювання собівартості попередільно (див.

табл 1.5) [103, с. 36–37].

Таблица 1.5.

**Організація обліку витрат виробництва пива за технологічними переділами**

Технологічні переділи	Технологічні операції	Кінцевий продукт						Поверотні відходи	Безповеротні відходи	Планово-облікові переділи
		Основний продукт	Відходи	Побічна продукція	Супутня продукція	Незавершене виробництво	Брак			
Заготівля сировини, очищення та сортування	Заготівля сировини і матеріалів, зважування ячменю, очищення, сортування	Відсортована сировина	Зернові та сплав зерна					+	+	Заготівля сировини і підготовлення її до виробництва
Замочування, Пророщування, сушіння	Миття, замочування та пророщування ячменю, отримання зеленого солоду, відділення паростків	Солод	Солодові ростки			+		+		Солодовня
Полірування і приготування сусла	Полірування, Подріблення солоду, кип'ятіння сусла з хмелем	Гаряче сусло	Солодовий та хмелевий			+		+		Варильний
Головне бродіння	Охолодження сусла, бродіння сусла з дріжджами	Молоде пиво	Залишок і пивні			+		+		Бродильний
Доброджування	Доброджування пива, фільтрування, передача пива на розлив	Готове пиво	Білковий залишок	Диоксид вуглецю		+		+		Лагерний
Розлив готового пива	Розлив пива, закупорювання, бракування, наклеювання етикеток, укладання пива в ящики	Пиво в пляшках або бочках								Розлив

Джерело: [103, с. 36-37].

Доцільно погодитися з думкою О. А. Каплун, яка зазначає, що залучена сировина в ході виробництва пива споживається частково з подальшим утворенням відходів. Наявність у технологічному процесі комплексної сировини визначає особливості щодо формування собівартості продукції й організацію

обліку витрат [103, с. 36–37].

Також варто наголосити на тому, що підприємства пивоварної промисловості мають різну виробничу потужність. Для пивоварних підприємств малої потужності характерна безцехова виробнича структура й варильний, бродильний, лагерний й розливні цехи. Якщо на заводі виготовляється і солод, то на ньому повинна бути і солодовня [103, с. 36–37].

В той час коли підприємства великої потужності передбачають наявність спеціалізованих цехів для виготовлення солоду, пива, то малопотужні пивоварні підприємства передбачають наявність великого виробничого приміщення. Тоді як, пивоварне підприємство великої потужності має мати у складі декілька спеціалізованих цехів: з виробництва солоду та з виготовлення пива, то завод малої потужності може мати лише одне велике виробниче приміщення для виготовлення пива. Пивоварні заводи малої потужності менш механізовані, ніж великі. Однак перевагою малих підприємств залишається відсутність потреби у здійсненні значних витрат пов'язаних зі створенням виробничих й соціальних побутових підрозділів. Невеликі обсяги виробництва зумовлюють можливість забезпечення своєчасного матеріально-технічного постачання, яке відповідає оперативним потребам виробництва та гнучкого збуту готової продукції. В практичній діяльності це означає чітку визначену спеціалізацію, що забезпечує зниження витрат виробництва [103, с. 36–37].

Для здійснення якісного управлінського обліку звичайної діяльності необхідно розуміти схему технологічного процесу виробництва пива, яка представлена на рис.1.4.

Сировина і основні матеріали становлять матеріальну основну субстанцію продукції, яка виробляється. У пивоварній промисловості вони мають певну специфіку. Основною сировиною для виробництва пива є ячмінь та хміль. До сировини і основних матеріалів у виробництві пива належать також несолоджена сировина, ферменти мікроорганізмів. Для несолодженої сировини використовують рис, сою, пшеницю, які характеризуються високим вмістом крохмалю, що позитивно впливає на якість пива [103, с.36–37].

Зернопродукти зі складу	Очистка солоду та ячменю	Відходи	<b>I стадія</b> Очистка та добування зернопродуктів	Витрати солодового цеху
	Дроблення солоду та ячменю	Очищені зернопродукти		
Кондиційована вода	Приготування затору	Дроблені зернопродукти Конденсат	<b>II стадія</b> Приготування пивного сусла	Витрати варильного цеху
	Фільтрування затору	Оцукрений затор Дробина		
Кондиційована вода	Кип'ятіння сусла з хмелем	Перше сусло в промивні Конденсат		
	Гаряче сусло з хмелевою дробиною			
	Відділення сусла від хмелевої дробини	Хмелева дробина		
Хладагент	Освітлення та охолодження сусла	Охмілене сусло Осад після кип'ятіння		
Сім'яні дріжджі	Зброджування пивного сусла (головне бродіння)	Початкове сусло Осадкові дріжджі	<b>III стадія</b> Зброджування пивного сусла	Витрати бродильного цеху
	Доброджування та дозрівання пива	Молоде пиво Осад	<b>IV стадія</b> Доброджування пива	Витрати доброджувального цеху
	Освітлення пива	Пиво, що дозріло Осад	<b>V стадія</b> Освітлення пива	
Двооксид вуглецю	Розлив пива в пляшки та бочки	Освітлене пиво	<b>VI стадія</b> Розлив пива	Витрати цеху розливу
<b>Готове пиво на склад</b>				

Рис 1.4. Технологія виробництва пива  
\* сформовано автором на основі [103]

Якість пива оцінюють за його прозорістю, смаком і ароматом, висотою піни (мм) при наливанні в келих і її стійкістю (хв.) Для кожного найменування пива нормується:

- вміст спирту (у вагових відсотках);
- кислотність (мг 1 NaOH на 100 мл пива);

- вміст вуглекислоти (%);
- концентрація початкового суслу (%), тобто вміст екстрактних речовин в суслі до початку бродіння;
- стійкість пива (діб), яка залежить від його міцності і кількості хмільних речовин і дорівнює від 3 до 17 діб [211, с. 46]. Органолептичні властивості пива і відповідність його певному виду визначають за 25-бальною шкалою. Згідно з цією шкалою, при відмінній оцінці пиво повинне отримати наступну кількість балів у розрізі показників якості:

- 1) прозорість – 3;
- 2) колір – 3;
- 3) смак – 5;
- 4) хмільна гіркота – 5;
- 5) аромат – 4;
- 6) піноутворення – 4;
- 7) висота піни – 40 мм;
- 8) стійкість піни – 4 хв. [211, с. 46].

Необхідною якісною характеристикою пива є прозорість, яку використовують для усіх сортів пива. Для пива, яке знаходиться у бочці пива допускається легке помутніння. Для оцінки якості світлих сортів передбачено дотримання необхідності янтарного блиску без сіруватого відтінку під час перегляду його через скло. До показників доброякісності пива відносять також його піноутворюючу здатність і піностійкість. Піноутворююча здатність пива – це висота шару піни в міліметрах. Піностійкість обчислюють у хвилинах з часу утворення піни до моменту її зникнення на центральній частині поверхні пива [211, с. 46–47].

Якісне пиво характерне повним, властивим сорту смаком і ароматом з визначеною гіркотою, що повинна зникати після випаровування вуглекислої кислоти. Оформлення пляшок оцінюють з урахуванням повноти наливання, герметичності закупорювання, чистоти пляшок і бочок, стану етикеток, правильності маркування [80, с. 25].

Якісною характеристикою пива також є умови його зберігання й

закорковування. Пиво, що закорковане з недотриманням відповідних умов, втрачає вуглекислий газ, а разом із ним – необхідний смак і стійкість під час зберігання. Зберігати пиво в ізотермічних резервуарах рекомендовано при температурі не вище 12°C і не нижче 2°C в неосвітлених приміщеннях.

Пиво в пляшках, металевих банках, бочках зберігають при температурі:

- 1) фільтроване непастеризоване – від 5 до 12°C;
- 2) фільтроване пастеризоване – від 5 до 20°C;
- 3) нефільтроване – від 2 до 4°C.

Пиво, розлите в пляшки, зберігають у затемненому приміщенні. Пиво, доставлене в автоцистернах, зберігають під тиском двоокису вуглецю в ізотермічних резервуарах при температурі від 2 до 5°C. Термін придатності встановлює підприємство-виробник, але не нижче за фактично досягнуту стійкість пива [211, с. 47]. Стійкість для фільтрованого пастеризованого пива передбачає не менше 30 діб, непастеризованого – 7–10 діб, нефільтрованого освітленого – 5 діб, неосвітленого – 3 доби.

При недотриманні умов зберігання під дією мікроорганізмів якість пива знижується, що призводить до погіршення смаку, аромату й інших якісних показників, які оцінюються технологом на підприємствах пивоварної промисловості.

Однією із важливих особливостей технологічного процесу підприємств пивоварної промисловості є високий рівень відходності, який передбачає наявність таких відходів, як: зернові відходи, сплав зерна, солодові паростки та солодовий дріб, хмелевий дріб, залишкові пивні дріжджі, білковий залишок, вуглекислий газ [103, с. 36–37]. Питома вага відходів у галузі становить 25–30% від обсягу перероблюваної сировини. Враховуючи, що відходи містять у собі цінні харчові речовини, вони, як вірно зазначає Каплун О.А., можуть бути використані в сільському господарстві та інших галузях (табл. 1.6) [103, с. 36–37].

У пивоварній промисловості використовується біля 75% сухих речовин, решта 25% переходять у технологічні відходи, тобто становлять вторинні матеріальні ресурси [103, с.36,37].



Таблиця 1.6.

**Класифікація відходів та побічних продуктів у пивоварній промисловості [103, с. 36–37].**

Назва відходів і побічних продуктів	Норматив утворення відходів та побічних продуктів; зберігання і споживання відносно маси сировини, яка виробляється або готової продукції	Шляхи використання відходів і побічних продуктів (можливі)
Зернові відходи	19 кг на 1 т ячменю	на корм худобі
Сплав зерна	10 кг на 1 т ячменю	на корм худобі
Солодові паростки	4% від маси готового солоду	на корм худобі
Солодовий дріб (вологість 80%)	2,5 т на 1000 дал пива	на вироблення ферментних препаратів, хлібного квасу, на корм худобі, на вироблення амінокислот
Хмелева дріб (вологість 84%)	4 кг на 1 т сухого хмелю 1145 кг на 1000 дал пива	для лікувальних цілей або отримання біопрепаратів
Залишкові пивні дріжджі	100–120 кг на 1000 дал пива	на корм худобі, на добрива
Вуглекислий газ	218 кг на 1000 дал пива	для виробництва рідкої та твердої вуглекислоти

Варто також наголосити на тому, що при порушенні технології виробництва виникають дефекти пива, які виявляються у зниженні прозорості пива. Залежно від причин, що це викликали, помутніння пива може мати різний характер [80, с. 356–360]. Головацька С. І., Попович М. П сформували характеристику дефектів, які виникають у пиві в процесі виробництва, що представлено в табл.1.7 [68, с. 333].

Таблиця 1.7.

**Дефекти процесів виробництва пива [68, с. 333].**

Назва дефекту	Причина виникнення
1	2
Кристалічне помутніння	Виникає в результаті утворення кристалів щавлевокислого кальцію. Дефект легко усувається фільтруванням
Білкове помутніння	Є наслідком низької якості солоду, а також порушенням режимів затирання і кип'ятіння суслу з хмелем. Різновидом білкового помутніння є глютинова опалесценція, що виникає під час охолодження пива до 1°C і зникає під час нагрівання до 20°C
Бактеріально-дріжджова каламуть	Виникає під час порушення умов зберігання пива внаслідок розмноження диких дріжджів, а також аеробних мікроорганізмів, особливо оцтовокислих і молочнокислих бактерій. В результаті їх дій пиво мутніє і прокисає
Метало-білкова каламуть	Результат коагулювання білка під час стикання пива з незахищеним металом обладнання. При цьому змінюються смак і колір пива.
Клейстерна каламуть.	Може бути наслідком неповного оцукрування крохмалю і легко виявляється йодною пробою. Пиво з таким дефектом легко інфікується сардиною

1	2
Смоляна каламуть	Викликають хмельові смолки і воски, які під час охолодження або струшування утворюють крапельки, що адсорбують білок та інші речовини
Підвищена солодкість і «хлібний» смак	З'являються в слабо вибродженому пиві
Надмірно кислий смак	Результат закисання пива
«Підвальний» присмак	Викликано забрудненням пивних дріжджів сардинами, які виробляють діацетил
«Сонячний» присмак	Утворюється під дією на пиво сонячних (ультрафіолетових) променів, у результаті чого пиво набуває неприємного присмаку етил-меркаптану

В цілому можна стверджувати, що пивоварна промисловість характерна низкою організаційно-технологічних особливостей, які істотно впливають на організацію управлінського обліку звичайної діяльності; їх необхідно враховувати в ході реалізації інструментів управлінського обліку з визначенням відповідальних осіб за реалізацію відповідних заходів (табл.1.8).

Таблиця 1.8.

### Вплив організаційно-технологічних особливостей підприємств пивоварної промисловості на методику і організацію управлінського обліку звичайної діяльності

Особливості підприємств пивоварної промисловості	Особливості організації управлінського обліку звичайної діяльності	
	Вияв впливу на методику управлінського обліку	Вияв впливу на організацію управлінського обліку та контролю витрат і доходів
Визначена виробнича потужність підприємства, складний безперебійний технологічний процес	Організація виробництва з максимальним завантаженням продукції із забезпеченням контролю витрат на всіх рівнях виробництва.	Процесний облік та контроль витрат
Незначний асортимент продукції, який виготовляють	Пряме списання витрат	Можливість простого методу обліку витрат і калькулювання собівартості
Матеріаломісткість продукції	Впливає на собівартість пива, витрат на сировину і матеріали	Контроль за витратами сировини і матеріалів
Наявність відходів і побічних продуктів	Ускладнює надання достовірної інформації щодо собівартості продукції	Необхідно контролювати й зменшувати їхню величину за рахунок використання нових технологічних ліній
Можливість виникнення дефектів пива, забезпечення необхідної якості.	Впливає на формування загальнопромислових витрат	Контроль за дотриманням якості продукції.
Особливість у використанні тари, бажано скло	Впливає на формування матеріальних витрат	Контроль за використанням тари, уникнення склобою, забезпечення повернення тари
Сезонність споживання пива	Впливає на формування додаткових витрат щодо зберігання продукції	Ведення складського обліку, контроль за втратами сировини, розроблення заходів щодо реалізації продукції в несезонний період.

Джерело: авторська розробка

Визначені організаційно-технологічні особливості підприємств пивоварної

промисловості дозволили нам виокремити наступні «вузькі місця»:

- наявна виробнича потужність підприємства;
- складний технологічний процес;
- забезпечення належної якості сировини, особливо води;
- велика тривалість технологічного процесу;
- необхідність постійного оновлення основних засобів;
- необхідність великої площі для бродильних та лагерних підвалів;
- необхідність дотримання вимог щодо якості пива;
- сезонний характер споживання продукції;
- особливість використання тари (бажано скляна);
- велика кількість відходів.

Для усунення нераціональних витрат, подолання «вузьких місць» і забезпечення якості на підприємствах пивоварної промисловості пропонуємо послуговуватися комбінацією трьох концепцій для реалізації управлінського обліку: зменшення нераціональних витрат із застосуванням концепції «ощадливості» (також відомої, як LEAN, TPS); подолання «вузьких місць» системи шляхом реалізації принципів теорії обмежень Е. Голдратта (TOC); забезпечення якості управлінського обліку («шість сигм», TQM). Поєднання вищеназваних концепцій детерміноване організаційно-технологічними особливостями підприємств пивоварної промисловості (табл. 1.9).

Таблиця 1.9.

### Порівняльні характеристики підходів у теорії обмежень, концепції ощадливості та «шість сигм»

	Теорія обмежень	Концепція ощадливості	Шість сигм
<b>Мета</b>	Збільшення пропускної здатності	Зменшення витрат	Покращення показників вже існуючого процесу.
<b>Фокус</b>	Вузькоспрямований контроль системного обмеження (доки воно не припинить бути таким)	Широкоспрямований контроль за усуненням втрат у всій системі	Покращення показників діючого процесу
<b>Результат</b>	Збільшення продуктивності	Зменшення накладних витрат	Підвищення продуктивності
<b>Запаси ресурсів</b>	Наявність достатніх запасів для підтримання максимальної пропускної здатності системного обмеження	Усунення запасів	На початку процесу мають бути задіяні зрозумілі кількісні орієнтири виробництва
<b>Лінійний баланс</b>	Створення дисбалансу для збільшення пропускної здатності у точці обмеження	Створення балансу для усунення втрат у вигляді надмірних потужностей	Наближення показника до максимально запланованого

Джерело: сформовано автором на основі [20]

Напрями для усунення «вузьких місць» з урахуванням підходів наведених

концепцій у табл. 1.9 на підприємствах пивоварної промисловості, за словами Головацької С. І. і Попович М. П., є такими:

– технічне переоснащення в аспекті збільшення пропускнуої здатності. Основним напрямом технічного переоснащення пивоварного виробництва є інтенсифікація технологічних процесів на основі нових розробок і впровадження прогресивних ресурсно-енергозберігаючих технологій, високоефективного устаткування, повної механізації, автоматизації і комп'ютеризації всіх основних і допоміжних технологічних ділянок. Все це дасть змогу скоротити тривалість циклу, перейти на циклічність і безперервність технологічних процесів, безвідходність і комплексне використання сировини та енергії, знизити питомі витрати тепла, електроенергії, води і сировини.

– забезпечення необхідної кількості запасів для організації операційного циклу. Начальники цехів повинні постійно здійснювати моніторинг за наявністю необхідної сировини і матеріалів, дотриманням норм наявних технологічних карт виробничих процесів, формуванням необхідних замовлень для відділу закупівель, що сприятиме забезпеченню контролю витрат та підвищенню продуктивності;

– оновлення основних засобів та проведення автоматизації процесів виробництва й контролю, оскільки перспективними варіантами розвитку пивоварної промисловості є розробка і широке застосування автоматичних систем управління всіма технологічними процесами (АСУТП) з використанням мікропроцесорної і комп'ютерної техніки. Основні задачі АСУТП такі: визначення і підтримка оптимальних (найкращих з точки зору техніко-економічних показників якості роботи) режимів роботи керованих технологічних процесів з виробництва пива за змінюваних умов, їхнього функціонування, викликаних зміною складу сировини, продуктивності і стану устаткування [68, с. 333].

Бозуленко О. Я., і Бозуленко О. Ю. до них також відносять: побудову системи менеджменту якості та безпечності в руслі запровадження систем управління якістю на основі стандартів ISO серії 9000; концепції «шість сигм»; системи «тотального управління якістю» (TotalQualityManagement – TQM), яка є результатом симбіозу західної і східної концепцій управління якістю продукції; систем безпеки харчових

продуктів, заснованих на принципах ХАССП (НАССР – Hazard Analysis and Critical Control Points), які були викладені в міжнародному кодексі з гігієни та в директиві Європейського союзу тощо [44, с. 7–9]. Науковці зазначають, що серія стандартів ISO серії 9000 торкається різних аспектів управління якістю і встановлює єдиний, прийнятий у світі підхід, щодо договірних умов з оцінки систем якості й одночасно регламентують відносини між виробниками та споживачами продукції. Стандарти містять рекомендації та інструментарій для компаній і організацій, які хочуть, щоб їхня продукція і послуги постійно відповідали вимогам замовника. Всі вимоги стандарту ISO 9000 є універсальними та призначені для застосування у всіх організаціях, незалежно від типу, розміру та продукції (послуг) [44, с. 7–9].

Застосування систем визначеної системи стандартів, є обов'язковою умовою управлінського обліку, яка повинна здійснюватися відповідно до наказу ДП «УкрНДНЦ» від 31 жовтня 2019 р. № 340 в Україні, оскільки з 01 грудня 2019 року набув чинності національний стандарт ДСТУ ISO 22000:2019 (ISO 22000:2018, IDT) «Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги до організацій харчового ланцюга» на заміну ДСТУ ISO 22000:2007 (ISO 22000:2005, IDT), який втратив чинність з 01 липня 2021 року. Зміни в новій версії стандарту стосуються: структури високого рівня (HLS), нового підходу до ризику, посилення зв'язку з документами Комісії Codex Alimentarius [180]. ISO 22000 визначає вимоги до системи менеджменту якості організацій, що беруть участь у ланцюжку виробництва та споживання харчових продуктів, щоб засвідчити їх здатність контролювати ризики безпеки харчової продукції та гарантувати, що кінцеві продукти, відповідно до їх призначення, є безпечними для споживачів [44, с. 7–9].

Подолання «вузьких місць» й організація управлінського обліку повинна базуватися на інформаційній базі, виявом якої є занотовані дані у відповідних структурних підрозділах підприємства. Тобто начальники цехів, відділів лабораторій мають подавати економічному й фінансовому відділу інформацію про здійснені витрати, отримані доходи, понесені збитки для формування управлінської звітності щодо оцінення ефективності здійснюваної роботи у структурному підрозділі.

На основі здійсненого дослідження організаційно-технологічних особливостей

підприємств пивоварної промисловості та їх впливу на систему управлінського обліку звичайної діяльності виявлено, що управлінському персоналу структурних підрозділів підприємств необхідно послуговуватися інструментами управлінського обліку, оскільки наявні «вузькі місця», виробничий процес є відходним, а тому необхідно використовувати технології, які сприятимуть раціональному використанню ресурсів, досягненню рівня безвідходності й забезпеченню належної якості як продукції, так і всього управлінського процесу.

### **Висновки до розділу 1**

Дослідження теоретико-методичних засад управлінського обліку та його місця в управлінні підприємством дало змогу виявити низку проблем, запропонувати шляхи їх вирішення та зробити такі висновки:

1. Управлінський облік є самостійним напрямком бухгалтерського обліку організації для забезпечення інформаційної підтримки системи управління діяльності на підприємстві. Поглиблення теоретико-методичних основ управлінського обліку у даний час набуває особливої актуальності як для науковців, так і для практиків. За сучасних умов дедалі більше керівників усвідомлюють необхідність створення на підприємствах систем управлінського обліку та звітності. З посиленням конкуренції та зростанням нестабільності зовнішнього бізнес-середовища менеджмент підприємств дедалі частіше приділяє значну увагу внутрішнім резервам підвищення ефективності. Тому, управлінський облік сприятиме пошуку резервів необхідних для забезпечення стійкого розвитку підприємств пивоварної промисловості.

2. На сьогодні відсутній єдиний підхід до розуміння сутності управлінського обліку, що ускладнює реалізацію його принципів та функцій. У зв'язку із цим визначено ключові ознаки управлінського обліку для формування авторського підходу щодо визначення його сутності, до яких віднесено облік витрат і доходів, статистичний і бухгалтерський облік, облік управління собівартістю, систематизацію та аналіз даних. Виокремлення означених змістових визначальних характеристик дозволило сформулювати авторський підхід до розуміння сутності

управлінського обліку як інтегрованої системи збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства.

3. Для забезпечення ефективного здійснення господарської діяльності підприємств необхідно враховувати засадничі принципи (положення), які слугують основою для формування твердження відповідно до якого повинно забезпечуватися функціонування управлінського обліку. На основі наявних підходів до формування принципів управлінського обліку узагальнено спеціальні принципи управлінського обліку, а також доповнено їх новими (принцип прогностичності та моделювання, принцип стійкості, принцип безпеки та принцип етичності).

За результатами дослідження визначено, що управлінський облік підприємств пивоварної промисловості повинен ґрунтуватися на визначених функціях в рамках досягнення стратегічних та тактичних цілей підприємства. Враховуючи, що учені виокремили такі функції, як облікова, аналітична, інформаційна, планово-контрольна, прогностна, організаційно-комунікаційна, автором наголошено на необхідності доповнення названих функцій такими, як: стандартизації, синергетичною та функцією забезпечення інвестиційної привабливості. Виокремлення таких функцій детерміновано тим, що управлінський облік підприємств пивоварної промисловості повинен передбачати усталені внутрішні звіти, збалансовані економічні, екологічні та соціальні процеси в частині забезпечення ефективності, надання релевантної інформації щодо оцінювання ефективності інвестиційного проекту.

4. Структура механізму управлінського обліку, на відміну від наявної, повинна включати загальні та спеціальні принципи, функції, інструменти управлінського обліку та методологічну послідовність дій щодо спостереження, реєстрації та оброблення інформації в руслі забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату підприємств

пивоварної промисловості.

5. Організаційно-технологічні особливості пивоварних підприємств суттєво впливають на організацію управлінського обліку щодо пошуку резервів та усунення «вузьких місць» у процесі забезпечення належного функціонування підприємства та забезпечення фінансових результатів звичайної діяльності. Автором запропоновано послуговуватися комбінацією теорії обмежень, концепції ощадливості та «шість сигм» для усунення нерациональних витрат та подолання «вузьких місць», забезпечення якості продукції на підприємствах пивоварної промисловості й організації на них управлінського обліку.



## РОЗДІЛ 2.

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПИВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### 2.1. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат основної діяльності.

Дієвий управлінський облік основної діяльності підприємств залежить від проблеми вироблення облікової політики, яка полягає у тому, що система бухгалтерського обліку повинна адаптуватися до сучасних управлінських концепцій, що сприяють поглибленню теорії і розвитку практики управління та обліку в тому числі.

Проблема набула актуальності у зв'язку з тим, що в період реформування бухгалтерського обліку в Україні виник і практично склався новий для вітчизняної теорії та практики напрям діяльності, що має своєю метою вироблення облікової політики як сукупності способів, методів, процедур його ведення.

За порівняно короткий період дослідниками одержані результати, що вже на початковому етапі дали деякі позитивні рішення і надію на подальший розвиток цього напрямку. Проте одразу ж виявилися дві небезпеки. Одна полягає в тому, що, на думку більшості авторів, облікова політика виробляється з метою складання і подання фінансової звітності в межах регламентованих законодавством правил, які хоча і припускають існування альтернативних рішень та можливість їх обрання підприємствами самостійно, але знову ж таки – відповідно до цих правил.

І власне облік, і його політика організаційно та методично відділені від функцій планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання, у цьому полягає друга небезпека підходу до її формування. Її теорія практично не пов'язана з організаційною структурою, функціями та іншими складовими

системи управління, що спричиняє втрачені можливості як у сучасному її стані, так і в перспективах розвитку.

Актуальність проблеми пояснюється тим, що формування облікової політики в сучасному її вигляді створює у власників і керівників підприємств ілюзію проведення змін в управлінні, хоча вона лише дещо впорядковує традиційну систему обліку та жодних необхідних рішень і змін не передбачає. Відбувається підміна понять, і це відвертає увагу від актуальних проблем розвитку системи управління в широкому її розумінні, а також проблем управлінського обліку.

Особливості облікової політики та управлінського обліку витрат операційної діяльності розкрито у працях такими вченими, як-от: Бруханський Р.Ф., Голов С. Ф., Дерій В. А., Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Ластовецький В. О., Мошковська О. А., Нападовська Л. В., Омецінська І.Я., Писаренко Т. М., Пушкар М. С., Садовська І. Б., Фаріон І. Д., Фоміна О. В., Чумаченко М. Г., Шигун М.М. та ін. Враховуючи на значний науковий доробок провідних учених, виникає необхідність у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, в якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з організацією управлінського обліку.

Певним вихідним моментом у формуванні облікової політики є її надмірна регламентація, що є одним із найбільш «вузьких місць» в організації управлінського обліку. Облікова політика початково зорієнтована не на пошук ефективних форм організації облікової діяльності для забезпечення внутрішніх інформаційних потреб, а для задоволення вимог зовнішніх користувачів інформації.

Законодавчі регламенти повинні знайти своє місце в обліковій політиці підприємства, проте не мають визначати необхідність її формування. Наприклад, маркетингова чи інші види діяльності ніяк не регламентуються законодавчо, хоча кожна з них базується на обранні альтернативних варіантів дій.

Якщо ж вважати доцільним існування облікової політики, наприклад як політики маркетингової, фінансової, інвестиційної, цінової, податкової, яка розглядається в одному ряді з обліковою, то необхідність її виникнення не можна

пов'язувати тільки з регламентацією окремих правил, які мають альтернативні рішення [10, с. 39]. Вона або має існувати об'єктивно, або ні, та будь-який проміжний варіант є недоречним.

Політика повинна охоплювати всі актуальні для підприємства проблемні питання, у тому числі питання обліку, проте у зв'язку з іншими функціями управління. Помилковим є твердження, що облікова політика повинна використовуватися підприємством для складання та подання лише фінансової звітності. Жодним чином не применшуючи важливості формування фінансових звітів у циклічному обліковому процесі, зазначимо, що він є заключним, і акцент на звітність, тобто підпорядкування всієї облікової політики тільки цілям складання звітності можна вважати недоосмисленням загальної мети та головних завдань бухгалтерського обліку в цілісній системі управління.

Складові облікової політики охоплюють усю систему об'єктів бухгалтерського обліку – основні засоби, нематеріальні активи, запаси, доходи і витрати, інші процеси. З одного боку, увага приділяється по-суті другорядним питанням, таким, як: суб'єкти формування політики, фактори формування, порядок документального оформлення та внесення змін. Поряд з ними йдеться про внутрішні регламенти і методи організації та ведення обліку, які не є політикою в реальному її значенні, тобто такою, що має в полі зору дійсно актуальні питання розвитку як фінансового, так і управлінського обліку.

З іншого боку, коло проблем, які становлять облікову політику, практично обмежені лише декількома питаннями, що пов'язані з методами оцінки об'єктів обліку, нарахуванням амортизації, створенням резервів покриття майбутніх витрат і платежів.

У сфері інтересів облікової політики на рівні фінансового обліку немає, наприклад, таких питань, як: альтернативні: варіанти калькулювання собівартості продукції різними методами (визначенням повної собівартості, собівартості за прямими витратами методом директ-костинг, розподілу і списання непрямих витрат), доцільності чи недоцільності впровадження тих або інших варіантів управлінського обліку та контролінгу, що є зараз предметом дискусії,

використання в обліку маржинальних і різних умовних розрахункових цін; ефективного поєднання централізованої та децентралізованої форм організації облікового персоналу; визначення способів первісної оцінки внесеного засновниками підприємства і прирощеного ним у процесі діяльності власного інтелектуального капіталу, відображення в бухгалтерському обліку джерел його формування та фінансування витрат на створення нових інтелектуальних результатів, які збільшують вартість підприємства; постановки і розв'язання проблем змістовної неузгодженості бухгалтерських інформаційних моделей, видів діяльності з аналогічними моделями функцій планування, контролю, регулювання, моделювання витрат окремих сфер діяльності підприємства тощо.

У процесі розробки облікової політики підприємствам необхідно враховувати такі основні чинники:

- форму власності та організаційно-правову структуру підприємства;
- галузеві особливості;
- обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатуру продукції;
- систему та умови матеріального стимулювання, відповідальності тощо;
- умови постачання та збуту продукції; матеріальну базу та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками.

До об'єктів облікової політики, які мають найбільший вплив на фінансові результати основної діяльності, належать ті, що представлені в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

### Об'єкти та елементи облікової політики підприємства

Об'єкти	Елементи
1. Облік основних засобів	- вибір методу нарахування амортизації
2. Облік запасів	- вибір методу вибуття запасів
3. Облік дебіторської заборгованості	- вибір методу визначення оцінки резерву сумнівних боргів
4. Облік забезпечень наступних витрат і платежів	- визначення резервів, які забезпечують наступні витрати і платежі
5. Облік витрат	- вибір методу калькулювання, перелік калькуляційних статей, метод розподілу загальновиробничих витрат

Проаналізуємо вплив деяких із них на кінцевий результат діяльності

підприємства. Так, П(С)БО 7 «Основні засоби» передбачено самостійний вибір підприємством методів нарахування амортизації [156]. Використання на підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») прямолінійного методу нарахування амортизації забезпечує при однакових обсягах виробництва однакову собівартість, а отже – порівнюваний фінансовий результат у різні періоди.

Крім того, цей метод є простим у розрахунку, що й забезпечує його привабливість для багатьох підприємств. Але він не відображає економічної суті відтворення основних засобів.

Відомо, що найбільш інтенсивно основні засоби використовуються у перші роки. Тому за цих умов доцільним для підприємств пивоварної галузі є використання прискорених методів нарахування амортизації (зменшення залишкової вартості основних засобів, прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, кумулятивного методу). Однак вони мають деякі обмеження у застосуванні.

Метод зменшення залишкової вартості основних засобів не можна використовувати, коли ліквідаційна вартість основних засобів дорівнює нулю. Крім того, існує певна складність із математичної точки зору.

Використання прискорених методів призводить до завищення собівартості у перші роки використання об'єктів основних засобів і, як наслідок, заниження прибутковості.

Водночас позитивними рисами є прискорення повернення авансованого капіталу та зменшення морального зносу основних засобів. Використання виробничого методу амортизації утруднюється визначенням очікуваного обсягу виробництва із використанням амортизованого об'єкта, величина якого застосовується для розрахунку виробничої ставки амортизації. Проте означений спосіб дуже ефективний на підприємствах із сезонним характером виробництва (виробництво морозива, напоїв тощо) і він найбільш оптимально впливає на об'єктивне визначення собівартості, а отже – фінансового результату. Оскільки підприємства пивоварної галузі здійснюють діяльність рівномірно протягом року

(специфіка виробничо-технологічного циклу), то виробничий метод є малоефективним.

Використання означених методів щодо нарахування амортизації основних засобів передбачає їхнє списання повністю на собівартість продукції. Якщо, наприклад, при використанні прискорених методів амортизації в першому періоді підприємство отримає менший прибуток, то у наступних – вже більший, і, таким чином, за сумою періодів прибуток буде отриманий такий же, як і при використанні, наприклад, прямолінійного методу.

Як свідчить практичний досвід, підприємства з сезонним характером виробництва використовують виробничий метод для коректного відображення фінансових результатів у визначений період.

Величина фінансових результатів залежить від окресленої вартісної межі основних засобів та методу нарахування амортизаційних відрахувань малоцінних необоротних матеріальних активів.

На підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») обраний метод 100 % списання МНМА. Тобто собівартість продукції буде збільшена в періоді уведення малоцінних необоротних матеріальних активів.

Істотно на фінансові результати підприємства впливатиме метод оцінення вибуття запасів. На підприємствах пивоварної промовності і (ПАТ Опілля, ТзОВ Рівень ЛТД, ПрАТ Славутський пивоварний завод) послуговуються методом оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Фінансові результати також залежать від методу визначення сумнівних боргів. Згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» передбачені три методи нарахування такого резерву: на підставі платоспроможності дебітора; на основі класифікації дебіторської заборгованості, на основі коефіцієнта сумнівності, який визначається шляхом розподілу фактичної суми втрат від списання безнадійної заборгованості за останні роки на загальну суму реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) [157].

Вибір методу визначатиме величину витрат на підприємстві. Однак, означені

методи є досить суб'єктивними. Це пов'язано з тим, що працівники послуговуються власним досвідом й інтуїцією, що унеможлиблює прийняття раціональних управлінських рішень. Ці недоліки призводять до того, що на підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод»), де відмовилися від використання методів створення резерву сумнівних боргів, будуть показники прибутковості, а це може не відповідати реальному стану таких підприємств.

Варто розглянути детальніше ще один елемент облікової політики пов'язаний зі створенням забезпечень наступних витрат і платежів. Суб'єктивний підхід також йому властивий як і попередньому елементу. Оскільки керівництвом підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») не передбачено створення резерву для оплати відпусток, то у різні періоди на підприємстві витрати будуть відображені нерівномірно.

Варто також зазначити, що підприємства пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод»), відповідно до наказу про облікову політику, класифікують усі витрати підприємства за економічними елементами, статтями калькуляції та видами діяльності. Також підприємства у своїй діяльності послуговуються Національним Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» затвердженим наказом МФУ від 31.12.1999 р., зареєстрованим в МЮУ 19.01.2000 р. за №27/4248, що описує порядок віднесення до витрат, наводить їх класифікацію.

Відповідно до економічного змісту, всі витрати поділяють за такими елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Структурно-динамічний аналіз економічних елементів витрат підприємств

пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТЗОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2.

**Структурно-динамічний аналіз елементів витрат підприємств  
пивоварної промисловості**

Підприємство	Роки	Елементи витрат											
		Матеріальні затрати		Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Амортизація		Інші операційні витрати		Разом	
		Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
ПАТ «Опілля»	2014	18642	58,12	1671	5,20	606	1,88	379	1,18	10776	33,59	32074	100
	2015	49530	70,47	3125	4,44	893	1,27	1171	1,66	15472	22,01	70281	100
	2016	66153	54,46	6928	5,70	1439	1,18	2929	2,41	44007	36,23	121456	100
	2017	126500	67,78	9905	5,30	2147	1,15	6382	3,41	41699	22,34	186633	100
	2018	144250	67,76	11252	5,28	2434	1,14	7289	3,42	47637	22,37	212862	100
	2019	153626	67,8	11980	5,28	2595	1,14	7763	3,4	50733	22,38	226697	100
ТЗОВ «Рівень ЛТД»	2014	35599	74,96	5759	12,12	1547	3,25	1099	2,31	5484	11,54	47488	100
	2015	53984	72,88	4852	6,55	1943	2,62	1330	1,79	11961	16,14	74070	100
	2016	49189	62,50	5093	6,47	1242	1,57	1542	1,95	21630	27,48	78696	100
	2017	66028	74,04	6242	6,99	1670	1,87	1880	2,10	13356	14,97	89176	100
	2018	75482	73,71	9603	9,37	2101	2,05	3064	2,99	12150	11,86	102400	100
	2019	80388	73,74	10179	9,34	2239	2,05	3263	3,0	12940	11,87	109009	100
ПрАТ «Славутський пивоварний завод»	2014	9047	51,88	4878	27,97	1726	9,89	962	5,51	822	4,71	17435	100
	2015	13588	55,69	6825	27,97	1962	8,04	1142	4,68	881	3,61	24398	100
	2016	15931	55,05	8690	30,02	1857	6,41	1324	4,57	1137	3,92	28939	100
	2017	15925	48,02	11240	33,89	2374	7,2	1271	3,83	2350	7,08	33160	100
	2018	18354	48,55	12814	33,9	2506	6,62	1449	3,83	2579	6,82	37802	100
	2019	19547	48,6	13711	34,1	2656	6,63	1543	3,84	2746	6,83	40203	100

Джерело: авторські розрахунки на основі наданих даних працівниками бухгалтерії підприємств

На основі представлених даних табл. 2.2. з'ясовано, що найбільша питома вага (48–74%) у загальній сумі витрат припадає на елемент «Матеріальні затрати», що свідчить власне про виробничий характер підприємств. Найбільший показник частки у матеріальних витратах в загальних витратах спостерігається у ПАТ «Опілля» та ТЗОВ «Рівень ЛТД». Варто зазначити, що хоча підприємства всі належать до галузі пивоварної промисловості, однак у них спостерігаються певні відмінності у структурі елементів витрат. Так, якщо на підприємствах ПАТ «Опілля» та ТЗОВ «Рівень ЛТД» на другому місці за величиною витрат є елемент «Інші операційні витрати» в межах 11–34%, то у ПрАТ «Славутський пивоварний завод» - елемент «Витрати на оплату праці» в межах 27–34%, що пояснюється віднесенням на ці витрати заробітної плати торгових працівників фірмової мережі



магазинів. Питома вага елемента витрат «Амортизація» перебуває в межах 1–4% та має тенденцію до зростання, що є закономірним явищем при придбанні нового обладнання.

Проведений структурно-динамічний аналіз елементів витрат пивоварної галузі переконує в тому, що з метою забезпечення ефективного управлінського обліку необхідно здійснювати аналіз собівартості продукції.

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що застосовується на самому підприємстві. Перелік і зміст статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

На основі отриманої інформації від підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») встановлено, що кожне підприємство має власний підхід до формування виробничої калькуляції, але спільним є те, що вони мають наближений виробничо-технологічний процес та однакову рецептуру, яка відображається на рахунку 23 (табл. 2.3).

Таблиця 2.3.

**Рецептура витрат сировини та матеріалів на виробництво пива підприємств пивоварної галузі, кг/дал (23 рах)**

Сорт пива	Пшениця	Солод	Хміль	Цукор	Шишки хмелю
ТзОВ «Опілля»					
1. «Жигулівське»	-	2,758	0,176	0,04	-
2. «Опілля корифей»	-	2,978	0,189	0,154	-
ТзОВ «Рівень ЛТД»					
1. «Бершглосс Чорне»	-	3,502	0,234	0,147	1,765
2. «Празьке»	0,38	1,026	0,006	0,033	0,183
ПрАТ «Славутський пивоварний завод»					
1. «Князь Сангушко»	-	2,278	0,132	0,173	-
2. «Жигулівське»	-	1,749	0,133	0,05	-

Джерело: сформовано автором за даними бухгалтерії підприємств

Варто зазначити, що до витрат основної сировини на підприємствах пивоварної галузі відносять зерно (пшениця та ячмінь), що відпускається спочатку в спеціальний цех для пророщення, очищення та подрібнення й надалі проходить усі стадії визначеного технологічного процесу виробництва пива. Також технологія виробництва пива вимагає відпуск ячменю у варильне відділення. Для обліку зерна на досліджених підприємствах використовують рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 201 «Сировина і матеріали».

При виготовленні пива на досліджуваних підприємствах, крім зерна, використовують хміль, цукор, шишки хмелю, крупу рисову, мед, ферменти відповідно до затвердженої рецептури технологом.

До витрат основних матеріалів на досліджуваних пивоварних підприємствах відносять витрати бекопеду, вуглекислоти, гіпсу, кізельгуру, гітемпаза та інших матеріалів залежно від сортів пива. Витрати основних матеріалів виникають переважно у варильному відділенні, де їхня вартість додається до вартості отриманого від спеціального цеху солоду, і в результаті технологічного процесу виробляється гаряче суло.

Варто зазначити, що солод є напівфабрикатом власного виробництва пивоварних підприємств. На підприємствах пивоварної галузі в частині обліку витрат, пов'язаних з його виробництвом, використовується рахунок 25 «Напівфабрикати», субрахунок 251 «Солод».

До допоміжних матеріалів відносять: клей «Люкс» 55/120, клей «Люкс» ДП 130, етикетки, кроненкорок, фільтркартон, соду каустичну, молочну кислоту, пляшки, лотки, стреч плівки тощо. Ці витрати виникають у відділі розливу пива та списуються, відповідно до напрямку витрат спеціального відділення, на бродильний цех і цех розливу.

На підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») прямі матеріальні витрати на виробництво у бухгалтерському обліку відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та кредитом рахунків обліку виробничих запасів і напівфабрикатів власного виробництва

У ході вивчення первинних документів щодо списання сировини та матеріалів на виробництво було з'ясовано, що вони заповнюються належним чином, а саме: в лімітно-забірних картках відображається та кількість сировини та матеріалів, що має бути вибрана (списана) на виробництво за місяць. Майстер зміни відмічає протягом місяця лише фактичну кількість отриманих та списаних на виробництво сировини та матеріалів. Вся інформація вноситься в автоматизовану програму «1С: Підприємство 8», але кожне підприємство має свою окрему конфігурацію «1С: Бухгалтерія 8 для України» або «1С: Управління промисловим підприємством».

Досить важливим в управлінському обліку є аналіз структури витрат на базі сформованої калькуляції. Так, серед досліджуваних підприємств пивоварної галузі найбільш деталізована структура витрат є на ТзОВ «Рівень ЛТД» (табл. 2.4).

На основі представлених даних у табл.2.4. можна зробити висновок, що найбільша частка витрат припадає на сировину (47,3%, 60,6%) та загальновиробничі (накладні) витрати (32,3%, 19,6%), які не деталізуються за місцем виникнення цих витрат. Аналізуючи внутрішню документацію щодо калькулювання собівартості одиниці продукції ТзОВ «Рівень ЛТД», виявлено відображення інформації щодо склобою та суми відходів.

Таблиця 2.4.

**Структура витрат собівартості виробу (1 літр) ТЗОВ «Рівень ЛТД»**

Статті витрат	Пиво «Празьке», %	Пиво «Бершглосс Чорне», %
Сировина	47,3	60,6
Пивна дробина	1,4	0,6
Амортизація виробнича ОЗ і НМА	0,1	0,5
Вода	1,5	0,5
Електроенергія	3,8	3,2
Зарплата загальновиробнича (основна ЗП)	3,4	4,7
Зарплата загальновиробнича (нарахування)	0,2	
Зарплата працівників пляшкового розливу	2,7	1,8
Загальновиробничі матеріальні витрати	0,002	1,8
Паливо	8,7	8,7
Рахунок 91 (Загальновиробничі витрати)	32,3	19,6

Джерело: авторські розрахунки на основі наданих даних працівників бухгалтерії підприємств

Інший підхід до формування документації щодо калькулювання на ПАТ «Опілля» та ПрАТ «Славутський пивоварний завод» представлено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5.

**Структура витрат собівартості виробу (1 літр), %**

Статті витрат	ПрАТ «Славутський пивоварний завод»		ПАТ «Опілля»
	«Жигулівське»	«Князь Сангушко»	«Жигулівське»
Сировина	19,7	26	21
Змінні витрати (інші)	45,5	50	49
Постійні загальновиробничі	16,8	15,5	16,7
Виробнича собівартість	82	91,5	86,7
Інші витрати	18	8,5	13,3

Джерело: авторські розрахунки на основі наданих даних працівників бухгалтерії підприємств

Відповідно до представлених даних табл. 2.5. видно, що на підприємствах виокремлюють такі статті витрат, як: сировина, змінні витрати, постійні загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість, та інші витрати. Тобто на підприємствах прослідковується значне укрупнення витрат на одиницю собівартості виробу, яку формує економіст. З нашої позиції, таке

калькулювання значно ускладнює аналіз порівняння фактичних витрат з плановими; також досить складно знайти резерви щодо підвищення рівня ефективності виробничо-господарської діяльності виробництва, зрозуміти, які витрати віднесені до статті витрат «Інші витрати».

На основі отриманих даних підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТзОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») проведено структурний аналіз рахунків витрат, що представлені в табл. 2. 6.

Таблиця 2.6.

### Структурний аналіз витрат основної діяльності підприємств пивоварної галузі

Підприємство	Роки	Собівартість реаліз. продукції		Адміністративні витрати (92)		Витрати на збут (93)		Разом	
		тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
ПАТ «Опілля»	2014	28192	91,31	2087	6,76	597	1,93	30876	100
	2015	51936	88,07	3126	5,30	3906	6,62	58968	100
	2016	87775	83,4	5671	5,4	11784	11,2	105230	100
	2017	129322	75,65	7810	4,57	33807	19,78	170939	100
	2018	147427	75,6	8982	4,6	38709	19,8	195118	100
	2019	157009	75,5	9565	4,6	41225	19,8	207799	100
ТзОВ «Рівень ЛТД»	2014	31706	67,6	3034	6,47	12159	25,9	46899	100
	2015	50986	69,36	8066	10,97	14457	19,7	73509	100
	2016	53895	68,15	4904	6,2	20283	25,65	79082	100
	2017	56735	65,0	14153	16,2	16382	18,8	87270	100
	2018	65364	67,62	14268	14,76	17033	17,62	96665	100
	2019	68632	67,45	14981	14,72	18140	17,83	101753	100
ПрАТ «Славутський пивоварний завод»	2014	12465	66,93	3319	17,82	2841	15,25	18625	100
	2015	15870	63,18	4344	17,29	4903	19,5	25117	100
	2016	20180	67,85	5185	17,43	4375	14,72	29740	100
	2017	24967	69,35	5793	16,09	5243	14,56	36003	100
	2018	28962	69,72	6604	15,9	5977	14,38	41543	100
	2019	30844	69,72	7033	15,89	6365	14,39	44242	100

Джерело: авторські розрахунки на основі наданих даних працівників бухгалтерії підприємств

Дані табл. 2.6 свідчать, що на підприємствах обліковують собівартість реалізованої продукції, адміністративні, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності. Варто відзначити, що бухгалтерією здійснюється укрупнення цих витрат без деталізації рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Хоча на підприємствах використовуються інформаційні системи, за допомогою яких укрупнюють витрати, однак за наявною інформацією досить складно швидко отримати інформацію щодо калькуляції одиниці виробу, а ще складніше

порівняти фактичні показники з плановими та оцінити їх.

Узагальнюючи в цілому інформацію щодо калькулювання собівартості одиниці продукції на підприємствах пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТЗОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») можна зробити висновок, що більш дієвою є деталізація понесених витрат на виробництво продукції. Хоча ТЗОВ «Рівень ЛТД» здійснює деталізацію витрат у частині сировини, однак, на нашу думку, варто було б деталізувати їх за основними та допоміжними матеріалами, а також зробити деталізацію статей витрат, які відносять на рахунок 91 (загальновиробничі витрати).

Пропонуємо для пивоварних підприємств здійснювати деталізацію витрат на рахунку 91 відповідно до зазначеної класифікації загальновиробничих витрат в управлінському обліку, що сприятиме виявленню непродуктивних витрат, їхньому усуненню, та формувати внутрішній звіт начальника цеху за наступною формою (див. табл. 2.7).

Варто зазначити, що відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні:

1. Змінні загальновиробничі витрати пов'язані із обслуговуванням та управлінням виробництвом, які залежать від змін обсягу виробництва.

2. До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Розподіл постійних загальновиробничих витрат залежить від визначеної бази відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 Витрати. До складу собівартості продукції включаються розподілені постійні загальновиробничі витрати.

Таблиця 2.7

### Внутрішній звіт начальника цеху за місяць

№ з/п	Витрати цеху	тис.грн
1	<b>Витрати на управління виробництвом:</b>	
	- оплата праці апарату управління цехами	
	- єдиний соціальний внесок	
	- медичне страхування апарату управління цехом	
	- витрати на оплату службових відряджень персоналу цеху	
2	<b>Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового) призначення</b>	
3	<b>Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового) призначення</b>	
4	<b>Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення</b>	
5	<b>Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва:</b>	
	- оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі	
	- витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів	
	- оплата послуг сторонніх організацій	
6	<b>Витрати на:</b>	
	- опалення	
	- освітлення	
	- водопостачання	
	- інше утримання виробничих приміщень	
7	<b>Витрати на обслуговування виробничого процесу:</b>	
	- оплата праці загальновиробничого персоналу	
	- єдиний соціальний внесок	
	- медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом	
	- витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції	
8	<b>Витрати на:</b>	
	- охорону праці	
	- техніку безпеки	
	- охорону навколишнього природного середовища.	

Джерело: авторська розробка

Вважаємо за доцільне на підприємствах пивоварної галузі здійснювати і поділ загальновиробничих витрат так, як відображено на рис. 2.1. Це забезпечить більш чітке формування витрат на рахунках 23 та 90 у звітному періоді.



Рис.2.1. Алгоритм віднесення загально виробничих витрат на рахунки 23 і 90 (сформовано автором)

Також варто було б розукрупнити статтю калькулювання витрат щодо зарплати на основну зарплату та додаткову зарплату, особливо для ПрАТ «Славутський пивоварний завод», оскільки в елементах витрат «Витрати на оплату праці» на цьому підприємстві становлять 27–34%. Доцільно було б у статтях калькуляції деталізувати інші прямі витрати (можна було б розшифрувати їх – це відрахування на соціальні заходи від основної зарплати, витрати від браку, послуги зі сторони) для розуміння їхньої питомої ваги в структурі витрат операційної діяльності. Бухгалтерією пивоварних підприємств групування витрат, не віднесених до виробничої собівартості співвідноситься з обсягом виробництва.

«Інші витрати» підприємств пивоварної галузі є неоднорідними і передбачають витрати на амортизацію основних засобів, послуги зв'язку, канцелярські товари, бланки, паливо (газ), електроенергію, послуги банку, автопослуги, бензин, витрати на відрядження, оплату праці та відповідні відрахування на соціальні заходи, інші непрямі витрати. На нашу думку, варто було б деталізувати ці витрати при формуванні внутрішньої документації підприємств пивоварної галузі. Підставою визнання витрат є наявність первинних документів, які реєструються на пивоварних підприємствах, вносяться в інформаційну базу та висвітлюються у журналі господарських операцій або журналі проводок, в залежності від використовуваної конфігурації.



Проаналізувавши представлену інформацію, з метою удосконалення організації управлінського обліку пропонуємо здійснювати бюджетування на базових підприємствах і використовувати його в управлінському обліку. Крім цього, доцільно було б вести облік повної собівартості продукції, до якої включалися б витрати періоду (адміністративні витрати та витрати на збут Дт23 Кт92, 93). Це можна робити лише на рівні управлінського обліку, тому що у фінансовому обліку це буде суперечити вимогам НП(С)БО 16. В управлінському обліку повна собівартість дає можливість точніше визначити ціну на продукцію підприємств. Відображення повної собівартості окремими рядками у договорах та первинних документах з реалізації продукції покупцям сприятиме швидкому заключенню договорів, оскільки планова рентабельність підприємств пивоварної промисловості буде нижчою, ніж у випадку, коли в договорах буде відображатися «скорочена» собівартість без витрат періоду, які у цьому випадку покриваються за рахунок прибутку, а, відтак, рівень рентабельності у цьому випадку повинен бути вищим.

Отже, через вибір конкретних методів оцінки елементів облікової політики можна змінити рівень фінансових результатів. І зрештою це призводить до відображення результатів вибору процедур і методів в обліку на розмірі прибутку.

У зв'язку з цим, необхідно значну увагу зосереджувати на процесі управління витратами, дотримуватися норм технологічного процесу, уникати непродуктивних втрат ресурсів, зменшувати рівень відходів, що сприятиме забезпеченню об'єктивності процесу формування фінансових результатів. Поряд з цим необхідно забезпечувати тісний взаємозв'язок між власником (керівником) підприємства, який несе відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і за формування облікової політики, та головним бухгалтером, який всебічно обґрунтовує зміст облікової політики.

## 2.2. Облік доходів та фінансових результатів основної діяльності.

Оскільки кінцевою метою підприємства пивоварної промисловості є отримання прибутку, то виникає необхідність у розгляді особливостей обліку доходів та фінансових результатів їх операційної діяльності. Варто зазначити, що розгляд особливостей обліку доходів та фінансових результатів основної діяльності сприятиме побудові системи достовірної інформації, що є засадничим в управлінському обліку.

Дослідження особливостей обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності проводилося у працях таких вчених: Бруханський Р. Ф., Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Дерій В. А., Загородній А. Г., Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Муравський В. В., Нападовська Л. В., Омецінська І. Я., Садовська І. Б., Пушкар М. С., Фоміна О.В., Шигун М.М. та ін. Опираючись на значний науковий доробок провідних учених, виникає необхідність в удосконаленні підходів щодо управлінського обліку доходів та фінансових результатів операційної діяльності підприємств пивоварної промисловості.

При дослідженні змісту поняття «доходи», виявлено, що в науковій літературі наявна менша кількість трактувань означеного поняття, аніж термінів «витрати» і «затрати». Так, на думку М. С. Пушкаря, «доход» 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» [167, с. 389].

Також простежується певна схожість у поглядах М. С. Пушкаря і вчених-політекономістів П. І. Юхименко і П. М. Леоненко, які трактують «доход» як «... потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду (звичайно року)» [227, с. 492].

У «Великому тлумачному словнику сучасної української мови» за редакцією В. Т. Бусола поняття «дохід» трактують як «...гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь

діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)» [60, с. 324].

У цьому словнику подано 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 [60, с.324].

У Національному Положенні (Стандарті) бухгалтерського обліку № 15 «Дохід», затвердженому наказом МФУ від від 29. 11. 1999 року N 290 зареєстрованому 14 грудня 1999 р. за № 860/4153, подано означення понять доходу та чистого доходу суб'єкта господарювання.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування 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 вирахування 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 інших операційних доходів включають суми інших доходів від операційної діяльності суб'єкта господарювання, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт чи послуг), а саме: дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційних курсових різниць; 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 цього поняття: дохід – це валове надходження економічних вигод 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 вигод, 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 вигодами, 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 вигод 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. На нашу думку, найбільш повно таку класифікацію представив З.-М. В. Задорожний, яка подана в табл. 2.8.

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

Таблиця 2.8.

**Класифікаційні ознаки доходів підприємства за З.-М. В. Задорожним**

№ 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 і минулого періодів)
8.	Плановість доходу (плановий та неплановий)
9.	Структура доходу за будівельними контрактами (контрактна ціна, відхилення від контрактної 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 та 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).

Джерело: [86, с. 96–100]

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 суттєвого 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 та фінансових результатів, подано в табл.2.9.

Таблиця 2.9

**Об'єкти облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів**

Методи та процедури організації бухгалтерського обліку витрат і доходів	Організація бухгалтерського обліку витрат і доходів
Методи формування історичної вартості активів Формування собівартості продукції. Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції База розподілу загальновиробничих витрат і порядок оцінки залишків незавершеного виробництва Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат Методи обліку витрат Кількісні та якісні критерії Інформація про доходи та витрати Структура доходів Облік витрат від брак	Хто буде вести облік витрат і доходів Робочий план рахунків Форми додаткових облікових документів Порядок застосування первинних документів, організація документообігу, зберігання документів та облікових регістрів Порядок організації матеріальної відповідальності на підприємстві Порядок ведення управлінського обліку на підприємстві

Джерело: сформовано автором

Вплив елементів облікової політики на фінансові результати діяльності підприємства є неоднаковим. Такі елементи облікової політики, як склад доходів від звичайної і 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 наступні елементи: собівартість реалізованої продукції, витрати діяльності, склад та величина постійних і змінних витрат, що формують собівартість продукції, обрана база розподілу, яка впливає на величину собівартості за місяць, списання витрат.

Динамічний аналіз доходів і фінансових результатів підприємств пивоварної галузі (ПАТ «Опілля», ТЗОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод») представлено в табл. 2.10.

На підставі даних табл. 2.10. можна зробити висновок про щорічне зростання доходів від реалізації продукції на всіх базових підприємствах

пивоварної галузі починаючи з 2015 року. Так, на підприємстві ПАТ «Опілля» темпи приросту доходів становили 118,8%, 91,2%, 56%, 14%, 2,9% відповідно у 2015, 2016, 2017, 2018 та 2019 роках. Темпи приросту доходів починаючи з 2016 року мають тенденцію до зниження, що пояснюється зниженням рівня попиту на пиво, особливо у зимовий період. Аналізуючи динаміку доходів від іншої операційної діяльності, виявлено, що у 2015 та 2016 році 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 2.10.

**Динамічний аналіз доходів і результатів основної діяльності підприємств пивоварної галузі**

Підприємство	Роки	Доходи від реалізації продукції (70 рах)		Інші операційні доходи (71)		Результат операційної діяльності (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
	2019	274154	2,9	14269	2,9	61017	3,0
ТзОВ «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
	2019	127721	4,5	-	-	29193	10
ПрАТ «Славутський пивоварний завод»	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
	2019	54628	2,8	3700	2,5	12350	2,8

Джерело: авторські розрахунки на основі наданих даних працівників бухгалтерії підприємств

На основі дослідження доходів і результатів операційної діяльності на підприємстві ТзОВ «Рівень ЛТД», з'ясовано, що дохід від операційної діяльності має тенденцію до зростання, проте темпи приросту означеного показника

знизилися з 58,4% до 4,5%. Оцінюючи динаміку доходів від іншої операційної діяльності, виявлено коливання означеного показника: так у 2015 році він знизився на 23,27%, у 2016 році зріс на 234,56%, і в 2017 році знизився на 80,55%. З 2018 року значення цього показника відсутнє, тобто такого виду доходу за цей період не було. При оцінюванні динаміки показника результатів операційної діяльності, які обліковуються на 791 рахунку, виявлено тенденцію зростання за досліджуваний період.

Порівнюючи показники ПрАТ «Славутський пивоварний завод» виявлено, що доходи від реалізації, починаючи з 2014 року, зросли з 24016 тис. грн. до 53141 тис. грн. у 2018 році, однак темпи приросту означеного показника за досліджуваний період мають тенденцію до зниження з 35,5 % до 2,8 % у 2019 році. Аналізуючи показник «інші операційні доходи», виявлено, що починаючи з 2015 року, простежується стрімка тенденція до їхнього зростання. Досліджуючи показник «результат операційної діяльності», можемо зробити висновок про те, що підприємство протягом 5 років за результатами операційної діяльності отримувало прибутки.

Підприємства пивоварної промисловості дохід від реалізації готової продукції обліковують на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», за кредитом якого відображається дохід від реалізації продукції (пива, солоду), а за дебетом належна до сплати з доходу сума непрямих податків, (податку на додану вартість, акцизного податку), а також списання доходу від реалізації готової продукції на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності». Узагальнення інформації про собівартість готової продукції здійснюється на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». За дебетом даного субрахунку відображається виробнича собівартість реалізованої продукції (пива, солоду). В кінці звітної періоду відбувається списання суми фактичної собівартості реалізованої готової продукції з кредиту субрахунку 901 у дебет субрахунку 791 «Результати операційної діяльності».

Беручи до уваги той факт, що на підприємствах не здійснюється деталізація на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», то вважаємо за



доцільне таку інформацію деталізувати, оскільки підприємства пивоварної галузі самостійно приймають рішення щодо ведення аналітичного обліку й відкриття рахунків третього й нижче порядків. З метою відображення доходів від реалізації та деталізації інформації необхідно ввести до рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 704 «Вирахування з доходу», 791 «Результати операційної діяльності» рахунки третього порядку – субрахунки та аналітичні рахунки управлінського обліку.

1. 701 «Дохід від реалізації готової продукції»:

7011 «Дохід від реалізації пива»

70111 «Дохід від реалізації пива в сезон продажу»

70112 «Дохід від реалізації пива в не сезон продажу»

70113 «Дохід від реалізації пива зі знижками»

7012 «Дохід від реалізації солоду»

70121 «Дохід від реалізації солоду в сезон продажу»

70122 «Дохід від реалізації солоду в не сезон продажу»

70123 «Дохід від реалізації солоду зі знижками»

7013 «Дохід від реалізації іншої готової продукції»

79131 «Результат від реалізації іншої готової продукції в сезон продажу»

79132 «Результат від реалізації іншої готової продукції в не сезон продажу»

79133 «Результат від реалізації іншої готової продукції»

2. 704 «Вирахування з доходу»

7041 «Сума наданих знижок»

7042 «Вирахування з доходу за повернену тару»

7043 «Інші вирахування з доходу».

3. 791 «Результати операційної діяльності»

7911 «Результат від реалізації пива»

79111 «Результат від реалізації в сезон продажу»

79112 «Результат від реалізації в не сезон продажу»

79113 «Результат від реалізації продукції зі знижками»

7912 «Результат від реалізації солоду»

79121 «Результат від реалізації в сезон продажу»

79122 «Результат від реалізації в не сезон продажу»

79123 «Результат від реалізації продукції зі знижками»

7913 «Результат від реалізації іншої готової продукції»

79131 «Результат від реалізації в сезон продажу»

79132 «Результат від реалізації в не сезон продажу»

79133 «Результат від реалізації іншої готової продукції зі знижками»

На підставі проведеного динамічного аналізу доходів від реалізації продукції, інших операційних доходів та результату операційної діяльності підприємств простежено динаміку, позитивні зміни показників, специфіку діяльності підприємств та визначено, чи підприємство працює 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 за кожним її видом. Це також сприятиме виявленню та усуненню вузьких місць, що забезпечить підвищення рентабельності продукції.

Варто наголосити на тому, що Парус, Інфо-бухгалтер передбачають ведення регламентного обліку. Означені програмні продукти обмежені представленням візуалізації даних, а це дозволяє управлінцям різних ланок розуміти поточну ситуацію та приймати управлінські рішення. Комп'ютерна програма «1С: Бухгалтерія для України 8» та її український аналог BAS є універсальною програмою для ведення бухгалтерського й управлінського обліку на підприємствах відповідно до його розміру й запиту управлінців. Також в ній передбачено детальний аналіз запропонованих нами процедур щодо обліку загальновиробничих витрат (91 рахунок). Також ця конфігурація передбачає розроблення деталізованої калькуляції собівартості одиниці продукції. Вона має

переваги серед інших програмних продуктів, які представлено в таблиці в частині необхідного супроводу на підприємстві. Це сприятиме відповідному налаштуванню модулів для ведення управлінського обліку.

Варто також зазначити, що ведення аналітичного обліку найдоцільніше здійснювати з використанням спеціального програмного продукту. На необхідності автоматизації також наголошує Муравський В. В [134]. У зв'язку із зазначеним, представлено програмні продукти для ведення автоматизованого обліку підприємствами України у табл. 2.11.

Таблиця 2.11

### **Особливості застосування програмних продуктів для ведення управлінського обліку**

Програмний продукт	Особливості програмного продукту для ведення управлінського обліку
ПАРУС	Обмежені можливості.
Інфо-бухгалтер	Обмежені можливості.
1С: Бухгалтерія для України 8	Має широкі аналітичні можливості в умовах наявності альтернатив.
ALFA	Дозволяє вести управлінський облік.
СТАНДАРТ	Сприяє веденню управлінського обліку.
Галактика	Передбачає ведення управлінського обліку.
Бест- 5	Наявний повний функціонал для ведення управлінського обліку.
Audit Expert	Має функціонал, що сприяє веденню управлінського обліку.
Project Expert	Наявний функціонал дозволяє вести управлінський облік в частині оцінки інвестиційних проєктів.
Sales Expert	Доцільно використовувати в частині управління продажами.

Доцільно сформувані 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 характерна для програми «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 пароль, після введення яких він може використовувати індивідуальне меню. Серед переваг програми є: 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.

При цьому необхідно передбачати урахування задокументованої та незадокументованої інформації. Незадокументована інформація ускладнить процес автоматизації. На тому, що досить складно створити програмні пакети для управлінського обліку, які б вміщували усі фактори, що впливають на роботу управлінців, зосереджував увагу і К. Н. Нарібаєв: «спеціалісти зі створення облікових інформаційних систем пояснюють це тим, що особа, яка приймає рішення, враховує такі фактори, які важко визначити, як порівнянність передбачуваних рішень з існуючими обмеженнями; оптимальний час прийняття рішення і оптимальна кількість інформації; протиставлення інтересів; організаційна схема винагороджування при прийнятті вдалого рішення і покарання у випадку провалу; взаємозв'язок між розмірами заохочення та ризиком, а також ступенем розуміння рішень підлеглими» [43, с. 96].

Імплементація інформаційної системи на підприємстві залежить від рівня забезпеченості ресурсами підприємства, наявності працівників, які пройшли навчання та можуть швидко приступити до роботи з нею. Автоматизована інформаційна система передбачає отримання економічного ефекту в короткостроковій перспективі, й забезпечення економічної ефективності – в

довгостроковій (рис. 2.2).

Як свідчить практичний досвід, підприємства прагнуть використовувати існуючий програмний продукт з такими модулями, які враховують розмір підприємства і специфіку його ведення бухгалтерського й управлінського обліку. Інформаційний контур калькулювання собівартості та визначення маржинального доходу повинен: відповідати змісту загальної моделі облікової інформаційної системи підприємства, забезпечувати відповідну якість інформаційних потоків комунікаційного рівня «виробництво – бухгалтерія – менеджери різних рівнів», ґрунтуватися на концепції центрів витрат, відповідати методологічним засадам системи калькулювання неповної собівартості у поєднанні з обліком відхилень, не суперечити вимогам до формування системи внутрішньої звітності, інформаційно підтримувати систему управління витратами підприємства.

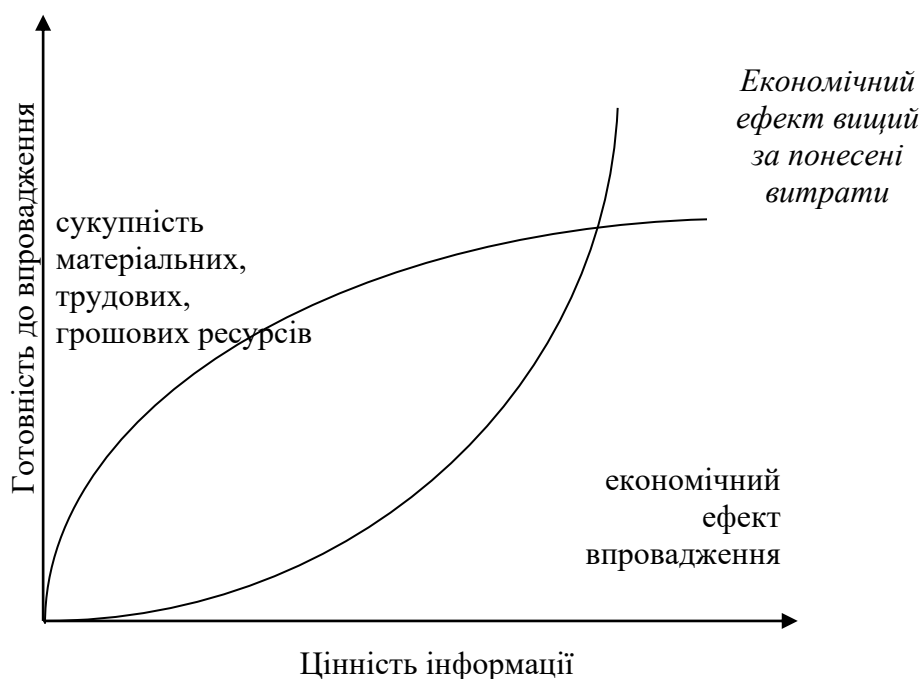


Рис. 2.2. Співвідношення економічного ефекту від впровадження автоматизованої управлінської системи та витрат на її реалізацію

Враховуючи особливості центрів відповідальності необхідно забезпечувати кожного працівника необхідною інформацією у визначений період. Програмний продукт 1С: Бухгалтерія для України 8 має необхідний функціонал для ведення бухгалтерського обліку в частині формування витрат продукції пивоварної

промисловості. Про це свідчить його практичне використання на ПрАТ «Славутський пивоварний завод» й ПАТ «Опілля». ТзОВ «Рівень ЛТД» не використовує жодного спеціалізованого програмного продукту, а лише табличний процесор Excel для калькулювання собівартості одиниці продукції й поточних розрахунків, що значно ускладнює ведення повноцінного управлінського обліку.

Отже, 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 та пошуків резервів їхнього усунення. Також забезпечення ефективності управлінського обліку залежатиме від рівня готовності працівників бухгалтерії та планово-економічного відділу послуговуватися сучасними програмними продуктами автоматизованого бухгалтерського обліку.

### **2.3. Управлінський облік іншої операційної діяльності**

Ефективне функціонування підприємства за ринкових умов господарювання детермінована управлінською діяльністю, яка сприяє забезпеченню ринкової самостійності у виборі видів діяльності, в розробці планів розвитку, у визначенні їх фінансової стратегії тощо. Варто зазначити, що поряд з основною діяльністю підприємствам пивоварної галузі необхідно приділяти увагу й іншій операційній діяльності. Управлінський облік іншої операційної діяльності ведеться з метою здійснення та належного контролю діяльності, яка тісно пов'язана з основною.

Інша операційна діяльність на сьогодні відображає цілу низку господарських операцій, які стосуються:

- реалізації активів (за винятком реалізації продукції, товарів, робіт, послуг, фінансових інвестицій та майнових комплексів);
- штрафи, пені, неустойки, які виникають внаслідок порушення умов господарювання;
- операцій з іноземною валютою;

- результатів списання оборотних активів;
- операції, що стосуються об'єктів соціальної інфраструктури;
- інших операцій.

Для здійснення управлінського обліку іншої операційної діяльності необхідно визначити сутність поняття «інша операційна діяльність». Варто зазначити, що в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку відсутнє чітке визначення сутності іншої операційної діяльності підприємства, а в фаховій літературі з бухгалтерського обліку, як правило, обмежуються неповним переліком елементів, що формують таку діяльність [56, с. 258; 208, с. 293]. У зв'язку з цим Хмелевська А. В. наголошує на доцільності чіткого визначення її елементів та операцій в контексті їх облікового відображення [207] та наслідків впливу на фінансові результати господарської діяльності (табл. 2.12).

В ході їхнього виокремлення брався до уваги результатний аспект обліку діяльності, що передбачає відображення доходів та витрат для визначення її фінансових результатів, оскільки це має місце в контексті загальної мети ведення бухгалтерського обліку, якою є надання повної, правдивої і неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [153].

Засадничими у визначенні сутності іншої операційної діяльності підприємства, як облікової категорії, є наведені терміни в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», а саме:

- 1) звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення;
- 2) операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю;
- 3) операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг;
- 4) основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Таблиця 2.12

**Облікове відображення елементів та операцій іншої операційної діяльності підприємства**

Елементи та операції іншої операційної діяльності	Субрахунки до рахунків	
	71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
Первісне визнання та зміна вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
Діяльність з проведення досліджень та розробок	-	941 «Витрати на дослідження і розробки»
Діяльність з реалізації іноземної валюти	711 «Дохід від купвлі-продажу іноземної валюти»	942 «Собівартість витрат на купвлю-продаж іноземної валюти»
Діяльність з реалізації оборотних активів (крім продукції, товарів, робіт, послуг основної діяльності)	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
Діяльність з надання послуг операційної оренди	713 «Дохід від операційної оренди активів»	949 «Інші витрати операційної діяльності»
Фіксація впливу зміни курсу валют на операційну діяльність підприємства	714 «Дохід від операційної курсової різниці»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Визнаних порушень господарських договорів на операційну діяльність підприємства	715 «Штрафи, пені, неустойки»	946 «Втрати від знецінення запасів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
Списання дебіторської та кредиторської заборгованостей, що виникли в ході операційної діяльності	716 «Відшкодування раніше списаних активів» 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»
Безоплатне отримання оборотних активів	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	-
Інша неосновна операційна діяльність	719 «Інші доходи від операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»

Джерело: сформовано автором на основі [201]

Як видно із табл. 2.12 і рис 2.3, у фінансовому обліку інша операційна діяльність, а точніше – витрати і доходи іншої операційної діяльності – узагальнюються відповідно на 94 і 71 рахунках. Тому в управлінському обліку витрати і доходи цієї діяльності повинні вестися на аналітичних рахунках до субрахунків 94 і 71. На сьогодні, відповідно до Інструкції №291, інші витрати операційної діяльності узагальнюються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». На ньому ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на



збут», у розрізі таких субрахунків, зазначених в табл. 2.12, на рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображаються доходи операційної діяльності, крім доходів які узагальнюються на рахунку 70 «Доходи від реалізації».



Рис. 2.3. Виділення видів іншої операційної діяльності підприємства для управління ними та облікового відображення [207]

Проаналізувавши структуру доходів і витрат, що відображаються на рахунках 94 і 71, можна зробити висновок, що між окремими з них є невідповідність, що призводить до неспівставності при визначенні фінансових результатів від окремих операцій, пов'язаних з іншою операційною діяльністю. Вважаємо, що можна співставити такі субрахунки: 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»; 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» та 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти», 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»; 714 «Дохід від операційної курсової різниці» і 945 «Втрати від операційної курсової різниці»; 715 «Штрафи, пені, неустойки» і 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»; 716 «Відшкодування раніше списаних

активів» і 944 «Сумнівні та безнадійні борги»; 719 «Інші доходи від операційної діяльності» і 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Інші витрати та доходи іншої операційної діяльності є неспівставними. У зв'язку з цим пропонуємо при незмінній назві субрахунків до рахунка 94 таку номенклатуру субрахунків до рахунка 71 «Інші операційний дохід».

710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

711 «Доходи від досліджень та розробок»;

712 «Доходи від реалізації іноземної валюти»;

713 «Дохід від реалізації виробничих запасів та інших оборотних активів»;

714 «Дохід від списання безнадійних та сумнівних боргів»;

715 «Дохід від операційної курсової різниці»;

716 «Дохід від дооцінки запасів»;

717 «Дохід від відшкодування недостач та втрат від псування цінностей»;

718 «Одержані штрафи, пені, неустойки»;

719 «Інші доходи операційної діяльності».

Зміна назв субрахунків до рахунка 71 сприятиме покращенню управлінського обліку інших операційних доходів, оскільки забезпечить співставленість доходів і витрат з метою визначення фінансових результатів.

У процесі збору даних фінансової та бухгалтерської звітності з обліку витрат і доходів операційної діяльності було виявлено, що базові підприємства галузі не відображають їх на рахунках 94 і 71. Тому пропонуємо базовим підприємствам дотримуватися Інструкції №291, тобто вірно вести облік з позиції фінансового та управлінського обліку. Враховуючи, що на базових підприємствах пивоварної промисловості виникають специфічні операції, які можна відносити на рахунки 94 та 71, пропонуємо до існуючих субрахунків прописувати аналітику в частині деталізації запису цих операцій, які є прострочені (наприклад при реалізації запасів). Це також сприятиме спрощенню ведення автоматизованого бухгалтерського обліку, оскільки аналітику рахунків можна прописувати у програмі в плані рахунків.

З метою контролю адміністрації та власників за реалізацією власних запасів, пропонуємо відомість «ЗВІТ матеріально відповідальних осіб» (табл. 2.13). Крім цього матеріального звіту, складають «Звіт про отримання матеріальних цінностей» (табл. 2.14), що отримали матеріальні цінності і прописують підрозділ передачі. Такі відомості формують та складають завідувачі (начальники) цехів.

За умови, коли на базових підприємствах здійснено закупівлю виробничих запасів, матеріалів (ячмінь, солод і зерно, кукурудза) і частину використали, а частину продали, то тут виникає необхідність у використанні 94 рахунку. Звідси, як приклад, пропонуємо кореспонденцію рахунків операції продажу зерна, солоду (інших виробничих запасів) – Дт 943 Кт 20. У випадку реалізації обмінної тари (пляшки) пропонуємо таку кореспонденцію рахунків – Дт949 Кт284.

На досліджуваних підприємствах галузі наявною є дебіторська заборгованість, резерв для покриття сумнівних боргів за якою не створювався. За умови відсутності резерву і наявної сумнівної дебіторської заборгованості, термін якої становить понад 3 роки, виникає необхідність у її списанні на рахунок 94, а не на рахунок 79, як це має місце на деяких базових підприємствах.

Для досліджуваних підприємств пивоварної галузі пропонуємо прописати в облікову політику процедуру формування резервів сумнівної заборгованості способом визначення середньої питомої ваги, списаної протягом періоду дебіторської заборгованості, в середньорічній сумі чистого доходу на початок і кінець відповідного періоду за попередні 3–5 років.

Формула розрахунку коефіцієнта сумнівності:

$$K_c = \sum БДЗ_i : \sum ДЗср_i, \quad (2.1)$$

де **БДЗ<sub>i</sub>** – сума фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості, що значилася у складі сальдо середньорічної дебіторської заборгованості на початок і кінець року в періоді спостереження, грн.;

**ДЗср<sub>i</sub>** – середньорічне сальдо дебіторської заборгованості на початок і кінець року в періоді спостереження, грн.

Формула для розрахунку резерву сумнівних боргів:

$$РСБ = ЧД \times K_c, \quad (2.2)$$

де **ЧД** – середньорічний чистий дохід, грн.

Таблиця 2.13

**Відомість «ЗВІТ матеріально відповідальних осіб»**

№ з/п	Номенклатура	МВО до передавання	Структурний підрозділ	Рахунок обліку	Кількість	Од.вим.	Ціна за од.	Облікова сума	Рахунок передачі	Структурний підрозділ передачі	Кількість для передавання	Облікова сума для передавання	МВО після передавання
1													
2													
3													
.....													
n													

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

Таблиця 2.14

**Відомість «Звіт отримання матеріальних цінностей»**

№ з/п	Номенклатура	МВО	Структурний підрозділ	Рахунок обліку	Кількість	Од.вим.	Ціна за од.	Облікова сума	Рахунок передачі	Структурний підрозділ передачі
1										
2										
3										
.....										
n										

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

На досліджуваних підприємствах пивоварної галузі є об'єкти соціальної інфраструктури (їдальня, кафе, санаторій, профілакторій). Вони здійснюють також благодійну діяльність, тому облікове відображення елементів таких операцій повинно відображатися на субрахунку **949** «Інші витрати операційної діяльності».

Облікове відображення операційних курсових різниць на базових підприємствах пивоварної галузі, продажну вартість запасів з ПДВ (хмелю, зерна, тари) необхідно здійснювати на рахунку 71 субрахунку «Інші доходи операційної діяльності». Для контролю за такими запасами в умовах автоматизованого обліку пропонуємо скласти бухгалтерський управлінський звіт щодо руху сировини і матеріалів (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Відомість «Управлінський звіт руху сировини»**

№ з/п	Номенклатура	Структурний підрозділ	Рахунок обліку	На початок періоду	Оборот за період		На кінець періоду
					надходження	витрати	
1							
2							
3							
.....							
n							

Важливим завданням управлінського обліку втрат від браку є їхнє правильне визначення з віднесенням на відповідний об'єкт, виявлення його винуватців із оперативним поданням такої інформації керівництву підприємства [90].

Оскільки на досліджуваних підприємствах виникають втрати від браку, склобій, то виникає потреба у їхньому списанні. За умови, якщо брак в ході технологічного процесу в межах норм визначених втрат, то його доцільно списувати на витрати, а якщо він понад встановлених норм, то потрібно відносити на інші витрати операційної діяльності (рахунок 94). Для аналітичного обліку витрат від браку варто використовувати відомість з обліку браку (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Відомість «Облік браку»**

№ з/п	Місце виникнення браку	Чи є винна особа так/ні	Опис браку	Облікова сума браку	Рахунок обліку	Заходи для попередження браку
1						
2						
3						
....						
N						

Її використання дозволить керівництву розуміти причини виникнення браку, бачити винних осіб та заходи, які вживалися начальником цеху щодо недопущення браку.

На основі виявлених збитків пропонуємо відкривати відомість щодо відшкодування збитків (табл. 2.17), у випадку відсутності винної особи за нестачі, або їх наявності.

Таблиця 2.17

**Відомість «Відшкодування збитків»**

Причина виникнення заборгованості	Наявність винної особи так/ні	Дата виникнення заборгованості	Дата прийняття рішення на підприємстві про відшкодування суми матеріальної шкоди	Сума заборгованості на дату інвентаризації
1	2	3		4
....				
....				
....				
<b>Разом</b>	X	X		

Задорожний З.-М. В. зазначає, що на суму втрат від браку значною мірою впливає розмір відшкодувань винними особами. Процедура його визначення чітко не описана в чинних нині законодавчих і нормативних документах. На наш погляд, цей розмір має встановлювати спеціальна комісія, яка створюється при

виникненні браку, про що необхідно зазначати в наказі про облікову політику підприємства. Необхідно наголосити також, що нині діє Постанова Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996 р. № 116 «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» з наступними змінами та доповненнями (далі – Постанова № 116). Згідно з нею встановлено механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей. Чи слід вважати допущений брак знищенням (псуванням) матеріальних цінностей? Це дискусійне питання. Задорожний З.-М. В. вважає, що так, адже бракована продукція є зіпсутими матеріальними цінностями, які не мають реальної споживної вартості і не можуть бути використані за прямим призначенням [90].

У п. 2 Постанови № 116 зазначено, що розмір збитків від знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не менше, ніж 50% від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$P(z) = [(Bв - A) \times I_{\text{інф}} + ПДВ + Азб] \times 2, \quad (2.3)$$

де  $P_z$  – розмір збитків;  $Bв$  - балансова вартість на момент встановлення факту знищення (псування) матеріальних цінностей;  $A$  – амортизаційні відрахування;  $I_{\text{інф}}$  – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;  $ПДВ$  – розмір податку на додану вартість;  $Азб$  – розмір акцизного збору.

Варто зазначити, що зміст Постанови № 116 має бути конкретизованішим і потребує доопрацювання. Так, зокрема, встановлюючи подвійний розмір відшкодування завданих збитків для всіх підприємств, у тому числі недержавної форми власності, порушує їх права. Майно, яке зіпсоване, є власністю акціонерів,

учасників, і саме вони повинні вирішувати питання щодо його відшкодування через керівництво підприємствами, а не держава. В зв'язку з цим пропонуємо внести уточнення до Постанови № 116, в яких би зазначалося, що подвійний розмір відшкодування завданих збитків використовується тільки на підприємствах державного сектора економіки.

Ознайомившись з навчальною літературою з обліку втрат від браку можна побачити, що віднесення втрат від браку на винну особу відображається в ній здебільшого записом за дебетом рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» і кредитом рахунку 24 «Брак у виробництві». На наш погляд, ці розрахунки повинні проводитись не через рахунок 66, а через субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків». Це пояснюється, на думку Задорожного З.-М. В., такими причинами. По-перше, не завжди віднесення втрат від браку збігається в часі із утриманням завданих збитків із винної особи, а бухгалтерське проведення має здійснюватися на основі первинного документа – акта про брак у момент його складання. По-друге, сума втрат від браку може значно перевищувати 50% нарахованої заробітної плати, більше від яких утримання із працівника не можуть проводитися згідно із вимогами статті 26 Закону України «Про оплату праці». У таких випадках частина втрат від браку, яка перевищує вищезазвану межу, випаде з даних синтетичного обліку. По-третє, відшкодування втрат від браку винна особа має здійснювати в сумі з ПДВ, оскільки вони є об'єктом оподаткування цим податком. Нарахування податкового зобов'язання на суму таких втрат за дебетом рахунку 66 і кредитом рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» (аналітичний рахунок ПДВ до субрахунка 641 «Розрахунки за податками») деякою мірою суперечить методиці синтетичного обліку цього податку [90].

Як показали практичні дослідження на базових підприємствах, суму нестачі, віднесеної на винних осіб, вони відображають за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» і кредитом



рахунку 71 «Інший операційний дохід» та одночасно за дебетом рахунка 71 «Інший операційний дохід» з кредиту субрахунку 641 «Розрахунки за податками» суму податкового зобов'язання з ПДВ.

Витрати на проведення гарантійних ремонтів теж повинні обліковуватися на рахунку 24 «Брак у виробництві», оскільки це зазначено в Інструкції № 291, а не відноситися до витрат на збут, згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати». Для обліку таких витрат доцільно відкривати окремий субрахунок до рахунку 24, а в системі управлінського обліку – аналітичні рахунки для накопичення інформації щодо центрів витрат і центрів відповідальності.

Щодо витрат і доходів іншої операційної діяльності, то для досліджуваних підприємств пропонуємо до субрахунку 949 «Інші витрати іншої операційної діяльності» і субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» відкрити аналітичні рахунки. Для облікового відображення благодійних внесків, утримання соціальної інфраструктури, на нашу думку, варто деталізувати аналітику таким чином:

9491 – «Благодійні внески»;

9492 – «Витрати на утримання соціальної інфраструктури»;

949 21 – «Витрати на утримання їдальні»;

949 22 – «Витрати на утримання профілакторію»;

7191 – «Благодійні внески»;

7192 – «Доходи від функціонування соціальної інфраструктури»;

71921 – «Доходи від функціонування їдальні»;

719 22 – «Доходи від функціонування профілакторію».

У Примітках до річної фінансової звітності (форма №5 річна), в яких розшифровуються інші витрати операційної діяльності, є окремий розділ про витрати і доходи такої діяльності. Хоча ця звітність є фінансовою, її теж варто конкретизувати для співставлення з управлінською звітністю та даними головної книги.

За умови виникнення іншого операційного доходу в частині простроченої кредиторської заборгованості, пропонуємо для підприємств здійснювати облік в розрізі тих підприємств, яким заборгували досліджувані підприємства. Також варто перевіряти чи та сума оподаткована, оскільки вона мала би прописуватися у Звіті за формою №2.

За умови, коли підприємство, отримавши виробничі запаси, не платило за таку поставку 3 роки, після 3-х років визначену суму воно повинно віднести до доходу Дт 63 Кт 71 і заплатити податок. Відтак потрібно звертати увагу чи правильно оподатковані доходи; якщо ж підприємство заборгувало бюджетній організації, то ця сума перераховується до доходу державного бюджету.

Тому, на нашу думку, на досліджуваних підприємствах потрібно впорядкувати облік простроченої кредиторської заборгованості терміном понад 3 роки і відображати її як інший операційний дохід на рахунку 71. Надходження оплачених штрафів, пені, неустойки в процесі суду, за нестачею відшкодування також необхідно відображати на рахунку 71 за субрахунками з такою аналітикою:

7171 – «Дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості з бюджетом»;

7172 – «Дохід від списання безнадійної кредиторської заборгованості з постачальниками і підрядниками»;

Сформульовані пропозиції доцільно використати в ході практичної діяльності управлінцями пивоварних підприємств, що сприятиме імплементації управлінського обліку іншої операційної діяльності.

#### **2.4. Управлінський облік та формування звітності за центрами відповідальності.**

Основним завданням налагодження ефективного обліку на підприємстві є виділення структурної одиниці з тим, щоб виділити центри витрат та центри

відповідальності. Їхнє формування та виокремлення повинно узгоджуватися з визначеною організаційною структурою. Для підприємств пивоварної промисловості формування центрів відповідальності сприятиме деталізованому визначенню собівартості продукції, веденню ефективного обліку витрат й визначення їхнього місця виникнення.

На думку В. Б. Івашкевича, групування за місцями виникнення дозволяє розглядати витрати виробничих центрів щодо об'єктів калькуляції як прямі, а непрямі зводяться до мінімуму [100, с. 59]. Для підприємств пивоварної промисловості така теза є засадничою, оскільки втрати відокремлених підрозділів не є прямими для кінцевої продукції. Визначення прямих витрат уможливлене тільки за умови розгляду функціонування окремого структурного підрозділу. У таблиці 2.18 наведено трактування понять «центр витрат» і «центр відповідальності» в науковій літературі.

Таблиця 2.18

### Визначення понять «центр витрат», «центр відповідальності»

№ з/п	Автор	Трактування
1	2	3
1.	Голов С. Ф. [67, с. 407]	Центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, але не контролює доходи й інвестиції в активи центру
2.	Палій В. Ф. [145, с. 103]	Це такі структурні підрозділи підприємства, які виділяються з метою здійснення науково-обґрунтованого калькулювання собівартості продукції, а тому можуть бути виділеними у якості об'єктів обліку та контролю за витратами
3.	Безруких П. С. [37, с. 141]	Місце виникнення витрат – це сфера відповідальності, яка пов'язана з визначеним видами витрат при виготовленні продукції або обслуговування виробництва і його управління. Тому до них варто віднести окремі види виробництв (основне, допоміжне, обслуговуюче) і такі структурні підрозділи, як цехи, самостійні дільниці, майстерні
4.	Баланюк І. Ф. [29, с. 411]	Це структурно-виробничі дільниці підприємств, де відбувається понесення витрат з метою виготовлення продукції або з метою обслуговувальних процесів
5.	Ластовецький В. О. [121]	Центром відповідальності може бути цех, ділянка, бригада і навіть окремих агрегат, верстат, машина. В управлінських службах центрами витрат є відділи, наприклад постачання, збуту, конструкторський, плановий, праці і заробітної плати, бухгалтерія

1	2	3
6.	Нападовська Л. В. [138, с. 234]	Центр відповідальності – це фактично дійсні структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником: відділи, цехи, служби, склади, які характерні наявністю випуску продукції, затрат і доходів. При здійсненні визначення переліку центрів затрат необхідно враховувати не лише організаційно-виробничу структуру підприємства та структуру витрат, й можливість здійснення контролю за понесеними витратами у контексті як цілого підприємства, так і їх підрозділів
7.	Чебанова Н. В., Ревуцька Л. Є. [214, с. 39]	Центр відповідальності – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати. Центр відповідальності являє собою частину системи управління підприємством і, як будь-яка система, має свій вхід та вихід. На вході формуються витрати сировини, матеріалів, напівфабрикатів, робочого часу та різних видів послуг. Центр відповідальності виконує задану йому роботу з цими ресурсами. На виході формується продукція (роботи, послуги), яка переходить в інший центр відповідальності або реалізується на сторону
8.	Шеховцова В. А. [222, с. 58]	Центр витрат – відособлений структурний підрозділ підприємства, в якого є можливість організувати нормування і планування витрат виробництва з метою спостереження, контролю і управління

Як свідчить дослідження, існують суттєві розбіжності у визначенні самих понять «центр витрат» та «центр відповідальності». Так, професор Голов С. Ф. [67, с.156] ототожнює їх, а інші [50, с.374] вказують лише на належність витрат до структурного підрозділу. Проте це не завжди коректно. Адже у структурному підрозділі може бути декілька центрів витрат.

Необхідно зазначити, що виділення центрів відповідальності викликано розподілом повноважень між працівниками підприємства, наданням керівникам підрозділу прав автономно приймати рішення та закріпленням відповідальності за наслідки таких рішень. Варто погодитись з думкою професора Нападовської Л. В., що центром відповідальності є наявні структурні елементи діяльності на чолі з відповідальним керівником [138, с. 234].

У розпорядження окремих структурних підрозділів виділяються засоби виробництва, вони мають право використовувати ці засоби для отримання продукції. При цьому контроль за витрачанням здійснюють не лише в

оперативному порядку, а й узагальнюють дані про формування собівартості продукції в регістрах обліку.

Вибір центрів витрат, як показує досвід США, Німеччини та інших країн, визначається бажанням управлінців мати додаткові точки контролю витрат у структурному підрозділі підприємства, мати можливість калькулювати собівартість продукції.

Дійсно, центри витрат пов'язують з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності – з управлінням собівартістю, тому ці поняття виражають різні економічні процеси. При цьому, в одному центрі витрат може бути одна відповідальна особа (начальник цеху), або кілька, якщо окремі особи цеху призначені відповідальними за раціональне використання ресурсів підприємства (головний механік відповідає за основні засоби, проведення ремонтів, наладку устаткування, головний енергетик – за використання усіх видів енергії, майстри – за використання матеріалів тощо).

Разом з тим, бувають випадки, коли відповідальність покладається на одну посадову особу, а об'єктом контролю виступає кілька центрів витрат. Наприклад, начальник цеху відповідає за формування собівартості на всіх дільницях, які входять до складу цеху. Сфери відповідальності – це групування витрат на виробництво за окремими підрозділами і відповідальними особами, які контролюють собівартість продукції. Сфери відповідальності поділяють за їх приналежністю до процесу виробництва на основні і функціональні. В науковій літературі виокремлюють наступні центри відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку та центри інвестицій.

Підґрунтям для управлінського обліку повинні стати центри відповідальності з визначенням відповідальних осіб за формування і контроль витрат, доходів і прибутків у відповідних структурних підрозділах. Якщо розглядати центри інвестицій, як сукупність центрів витрат і центрів доходу та прибутку, то управління ними як вірно стверджує С.Ф. Голов стає основою формування та

управління інвестиційними ресурсами всередині підприємства [67, с. 552]. Це обумовлено тим, що при розподілі повноважень на усіх рівнях управління ефективність діяльності центрів витрат, що виражена в економії витрат і підвищенні екстенсивності та інтенсивності виробництва, напряму залежить від обсягів вкладених інвестиційних ресурсів, направлених на оновлення, реконструкцію чи модернізацію основних фондів, інноваційний розвиток та ін. Разом з тим, центри витрат повинні контролювати правильність розрахунків, дотримання технологічних нормативів, зниження рівня відходності, що позитивно вплине на величину дохідності та окупності власного капіталу й забезпечення стійкого розвитку підприємства. Управління і контроль за недопущенням необґрунтованої зміни суми витрат забезпечуватиме мінімізацію сукупних витрат виробництва продукції і, як наслідок, максимізацію доходів та прибутків підприємства у визначеному ринковому середовищі.

Варто наголосити на тому, що з метою залучення інвестиційних ресурсів послуговування центром доходів і прибутку є досить актуальним. Це пояснюється тим, що управлінці підприємства повинні здійснювати моніторинг для залучення інвестиційних ресурсів. Чітке розуміння й контроль за доходами й прибутком сприятиме забезпеченню інвестиційної привабливості пивоварного підприємства. Тому важливість центрів прибутку в означеному контексті передбачає перегляд вартості цінних паперів, залучення власних й позикових коштів.

Проаналізувавши вплив центрів витрат, доходів та прибутку на центри інвестицій, можна прийти до висновку, що їхній вплив має різний характер, який можна виразити у наступному:

– центри витрат сприяють формуванню інформації щодо дотримання планів виробництва продукції й визначенню її рентабельності з урахуванням залучених інвестиційних ресурсів; центри витрат мають обмежений вплив на процес формування інвестиційних ресурсів та на джерела їх утворення, за виключенням амортизаційних відрахувань активної частини основних фондів, обсяг яких

залежить від інтенсивності виробництва продукції пивоварної промисловості;

– центри доходу та прибутку забезпечують формування фактичних розмірів чистого прибутку підприємства, що є основою дивідендної політики підприємства; формують ціни на акції; оцінюють ризики пов'язані із залученим капіталом для підприємств пивоварної промисловості.

Тому необхідно розмежувати вплив центру інвестицій на центри витрат, доходів і прибутку через формування двох підсистем центру інвестицій, а саме: центру формування інвестиційних ресурсів та центру виконання інвестиційного планування, метою діяльності яких може бути виконання наступних завдань:

– відділ з організації інвестиційної політики підприємства передбачає систематичний моніторинг необхідності залучення інвестиційних ресурсів, розроблення відповідної стратегії інвестиційної привабливості підприємства пивоварної промисловості.

– відділ інвестиційного планування підприємства пивоварної промисловості повинен здійснювати постійний моніторинг за виконанням інвестиційних програм з оцінкою ефективності виробничо-господарської діяльності з урахуванням залучених інвестиційних ресурсів.

На основі опитувань головних бухгалтерів ПАТ «Опілля», ТЗОВ «Рівень ЛТД», ПрАТ «Славутський пивоварний завод» виявлено, що на досліджуваних підприємствах чітко визначені центри відповідальності відсутні. Головні бухгалтери самостійно здійснюють контроль за витратами та доходами, якістю продукції, що значно ускладнює їхню щоденну роботу. Тому, з огляду на характер і масштаби відповідальності у табл. 2.19 наведено характеристику рекомендованих центрів відповідальності для підприємств пивоварної галузі та відповідальних осіб кожного центру. Відповідно до отриманої інформації від бухгалтерів досліджуваних підприємств пивоварної промисловості вбачається за доцільне створити такі центри відповідальності, як витрат, доходу та інвестиційного забезпечення стійкого розвитку підприємства.

Таблиця 2.19

**Характеристика діяльності рекомендованих центрів відповідальності на підприємствах пивоварної галузі**

Керівник центру відповідальності	Вид центру		Моніторинг	
	основний	у розрізі центрів інвестицій	основний	у розрізі центрів інвестицій
<b>Головні центри відповідальності</b>				
Генеральний директор	Доходи прибуток, витрати, інвестиційні ресурси	Центр формування інвестиційних ресурсів	Дохідність та рентабельність діяльності; сукупний капітал підприємства	Обсяг інвестиційних ресурсів, Інвестиційна привабливість підприємства
Комерційний директор	Доходи прибуток, витрати		Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут	Ціна продукції; обсяг продажу; витрати на збут
Фінансовий директор	Інвестиції, доходи прибуток, витрати		Ціна продукції; обсяг продажу; фінансові доходи та витрати	Обсяг чистого прибутку, мінімізація вартості позикового та залученого капіталу, ліквідність активів підприємства
		Систематизація та автоматизація бухгалтерського обліку	Оптимізація платіжної дисципліни на підприємстві, нарахування амортизаційних відрахувань, управління адміністративними витратами	
Директор з виробництва	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Обсяг виробництва, сукупні витрати виробництва	Виконання плану виробництва продукції, оптимізація структури постачальників, мінімізація виробничої собівартості
Головний технолог	Витрати		Обсяг виробництва, витрати виробництва	Мінімізація технологічної собівартості, організація виробництва
Майстри (начальники) цехів, відділів та дільниць	Витрати		Обсяг виробництва, витрати цехів	Якість продукції, виробничі простой, мінімізація технологічних витрат, фонд робочого часу
<b>Супутні центри відповідальності</b>				
Заст. директора із загальних питань (у тому числі керівники складу, транспортного, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Витрати	Центр виконання інвестиційного планування	Витрати допоміжних центрів відповідальності	Обертання залишків продукції на складі, поточний ремонт, мінімізація загальновиробничих витрат, енергозбереження

Від характеру та масштабів центрів відповідальності виокремлюють різні підходи до їх оцінки [24, с. 357]. Діяльність центрів відповідальності підприємства пивоварної промисловості передбачає оцінювання їхньої роботи з використанням



визначених кількісних й якісних показників. Формування таких показників залежить від наступних критеріїв:

- взаємозв'язок з цілями підприємства пивоварної промисловості;
- відображення ключової діяльності керівництва;
- відображення результатів діяльності працівників підприємства пивоварної промисловості;
- матеріальне стимулювання працівників підприємства;
- об'єктивність і відносна простота розрахунків;
- постійне їхнє застосування.

Варто наголосити на тому, що з метою оцінювання ефективності роботи центрів відповідальності недостатнім є урахування планових показників. Це пояснюється тим, що сформовані плани пивоварного підприємства ураховують лише фінансові показники. У зв'язку із цим, вважаємо за доцільне послуговуватися такими показниками, як-от: показники оцінювання якості продукції пивоварного підприємства; частка виконання замовлень; частка продукції на складі в несезонний період. Це зумовить розмежування відповідальності між усіма учасниками виробничо-господарської діяльності підприємства.

У табл. 2.20 наведено орієнтовний перелік показників моніторингу ефективності роботи центрів відповідальності виробничого підприємства. Переважна більшість підприємств пивоварної промисловості не використовує концепцію управлінського обліку й не розмежує центри відповідальності. Контроль та облік витрат покладено на такі функціональні підрозділи, як бухгалтерія, планово-економічний відділ та фінансовий відділ, які здійснюють традиційну функцію – ведення фінансового обліку та складання зовнішньої звітності [110, с. 153].

Тому виникає необхідність створення окремих функціональних підрозділів управлінського обліку, головною метою яких були б організація обліку, контроль та оцінка витрат і прибутків усередині підприємства.

Таблиця 2.20

**Показники оцінки діяльності рекомендованих центрів відповідальності  
на підприємствах пивоварної галузі**

Центр відповідальності	Якісні показники	Кількісні показники	
		Фінансові	Нефінансові
Генеральний директор	Задоволення потреб споживачів, лідерство продукції та фірми, приріст власного капіталу, підвищення інвестиційної привабливості, конкурентоспроможності	Зростання ринкової стійкості, прибутковість інвестицій, зростання чистого прибутку, зростання чистих грошових надходжень, підвищення рентабельності та ділової активності підприємства	Кількість нових соціальних програм, зниження відсотка шкідливих відходів, кількість нових торгових марок, розширення партнерів у бізнесі; кількість отриманих брендів, нагород, подяк
Фінансовий директор	Відсутність заборгованості з виплати заробітної плати, прострочених платежів за зобов'язаннями підприємства; кількість розроблених інвестиційних та інноваційних проектів і програм	Співвідношення власного та позичкового капіталу, рівень ліквідності та платоспроможності, забезпечення кредиторської спроможності підприємства, обсяг продажу, кількість нових замовлень	Оптимізація структури капіталу; впровадження заходів щодо підвищення мотивації праці
Комерційний директор	Зростання довіри до продукції з боку споживачів, розширення ринків збуту та формування ефективної дилерської мережі	Обсяг реалізованої продукції та його приріст у натуральному та вартісному вимірі; рівень цін на ринку та рентабельності діяльності; динаміка витрат на збут; динаміка залишків продукції на складі	Частка ринку підприємства, позиція на ринку, рівень попиту на продукцію, ритмічність проведення рекламних заходів щодо просування продукції
Головний бухгалтер	Своєчасність подання зовнішньої звітності та сплати податків і обов'язкових платежів	Обсяг отриманої пені та стягнень з підприємств за несвоєчасність розрахунків, чи порушення договірних умов	Зростання доходу порівняно з попереднім періодом
Заст. директора із загальних питань (у тому числі керівники складу, транспортно, ремонтного, енергетичного та інших відділів)	Забезпечення своєчасного і якісного ремонту основних засобів підприємства, відповідного рівня охорони праці на підприємстві; зберігання та облік запасів на складі; ефективність системи логістики	Показники використання ОЗ, використання норм охорони праці, технічний рівень транспортних засобів, заходи щодо зберігання запасів, економія витрат за рахунок енергозбереження	Зниження поломок та простоїв виробничого і невиробничого обладнання, транспортних засобів, рівень травматизму на підприємстві, кількість списаних запасів, формування політики енергозбереження і використання альтернативних джерел енергії
Інженер з виробництва  Головний технолог	Зростання рівня автоматизації виробництва, поліпшення оперативного контролю, якості продукції та її конкурентних переваг	Зниження технологічних витрат на виробництво порівняно з попереднім періодом, відхилення від норм витрат; кількість та тривалість виробничих простоїв	Покращення споживчих властивостей продукції, кількість лабораторних досліджень та експериментальних зразків; стандарт якості на продукцію

Формування відповідного відділу, на який буде покладено виконання функцій управлінського обліку, повинно починатися з розроблення окремих принципів та методів діяльності, виконання яких буде покладено на працівників даного відділу управлінського обліку. Виходячи з організаційної структури підприємства та

обсягів виробництва продукції, можна прийти до висновку, що функції обліку, контролю та оцінки прибутків і витрат на підприємстві можуть бути покладені як на одного працівника, так і на команду працівників. Функціональні обов'язки ведення управлінського обліку на підприємстві (з кількістю до 50 працівників) можуть бути покладені на одного контролера з управлінського обліку.

У процесі планування діяльності підприємства контролер повинен надавати інформацію керівникам підприємства, яка використовується для прийняття управлінських рішень з питань про те, які товари продавати, в якому обсязі, на яких ринках і за якими цінами. Для складання планів доходів і витрат контролер надає короткотермінові плани. Він відповідає за результати минулого періоду, встановлює процедуру складання звітів і графіку роботи, координує розробку короткотермінових планів усіма підрозділами підприємства та стежить за тим, щоб ці плани були тісно взаємопов'язані. Потім контролер зводить плани у загальний фінансовий кошторис, який дає на затвердження вищому керівництву.

Плани і звіти про їх виконання, які складаються контролером, відіграють важливу роль у стимулюванні діяльності працівників підприємства. Плани повинні містити показники, які спонукатимуть керівників підрозділів будувати роботу так, щоб підприємство загалом змогло досягти поставлених цілей. Контролер повинен надавати допомогу у визначенні потенційних управлінських проблем, які вимагають детального розгляду.

Звіт центрів відповідальності, як доводить П. Й. Атамас, повинен містити показники, що контролюються керівником та працівниками відповідного центру відповідальності [24, с. 352]. Щоб забезпечити цей принцип складання звіту, необхідно визначити, хто і де відповідає за окремі статті витрат та прибутку. Цей розподіл повинен проводитися, відповідно, контролером та керівником окремого центру за допомогою наступних рекомендацій:

– якщо певна особа має право замовляти й використовувати сировину, матеріали або послуги сторонніх підприємств, то вона повинна відповідати за

величину цих витрат;

– якщо певна особа своїми діями може значною мірою вплинути на суму витрат, то вона може відповідати за ці витрати;

– навіть, якщо певна особа своїми діями не може значною мірою вплинути на суму витрат, на неї може бути покладена відповідальність за ті елементи витрат, на які вона впливає через осіб, котрі безпосередньо відповідають за ці елементи.

Звіт центрів відповідальності складається щомісячно і повинен містити порівняння фактичних та планових показників діяльності центрів відповідальності. Відтак, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат до запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і навести необхідні корективи їх роботи.

Зважаючи на особливості організаційної структури підприємств пивоварної промисловості доцільно запровадити черговість звітів у центрах відповідальності:

- первинні звіти;
- вторинні звіти;
- узагальнені звіти.

Звіти керівників цехів підприємства про виконання короткотермінових планів, які надаються контролером з управлінського обліку, безпосередньо здають керівнику центру відповідальності. Поряд із цим працівники дільниць повинні бути ознайомлені з таким звітом й визначеним терміном подання для майстра дільниці. Означений звіт повинен передбачати наявність планових й фактичних показників та здійснювати їхнє порівняння. У свою чергу майстром цеху необхідно здійснювати деталізацію за дотриманням норм щодо використання сировини, паливно-енергетичних ресурсів, робочого часу робітників й рівнем відходності продукції пивоварного підприємства.

Після складання відповідного звіту майстрів цехів, контролер з

управлінського обліку аналізує його, вивчає відхилення від плану, визначає причини відхилень і вносить відповідні корективи в діяльність відповідного цеху. Поряд із цим, майстер цеху повинен чітко розуміти причини недовиконання або перевиконання планів з метою швидкого роз'яснення поточної ситуації управлінцям вищої ланки.

Первинний звіт пивоварного підприємства повинен складатися технологом й вміщувати інформацію щодо дотримання плану виробництва продукції й відповідно визначеної її якості. Згідно з визначним й доведеним планом, технолог здійснюватиме постійний моніторинг за реалізацією виробничого процесу на підприємстві. Технолог формує свій звіт відповідно до даних вторинної звітності, що уможливорює оцінення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства. Первинна звітність передбачає порівняння досягнутих показників, визначених у планах. Відповідно до звіту технолога контролер з управлінського обліку дає оцінку виробничій діяльності підприємства за відповідний період (місяць, квартал, рік); порівнює фактичні витрати на виробництво запланованого обсягу виробництва з запланованими витратами; визначає причини відхилень, здійснює факторний аналіз величини прибутку (вторинний звіт).

Первинна звітність також передбачає висвітлення інформації про стан, ефективність використання, оновлення основних засобів на підприємстві й оцінення рівня ефективності використання оборотних засобів, яка може формуватися керівником планово-економічного відділу або заступником директора. Згідно з наданим планом, заступник директора здійснює контроль роботи інших допоміжних центрів відповідальності пивоварного підприємства (склад, транспортна дільниця).

Первинні звіти в ході їхнього опрацювання, оброблення й внесення необхідних коригувань контролером управлінського обліку є складовими загальної звітності, які відображають витрати і прибуток пивоварного підприємства, що сприяє визначенню необхідної величини інвестиційних ресурсів

в частині формування програми забезпечення стійкого розвитку пивоварного підприємства.

Також використання означеної звітності сприятиме більшому розумінню роботи й понесених витратах у структурних підрозділах пивоварних підприємств, розробленню планів щодо підвищення рівня рентабельності їх продукції, оптимізації витрат.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження сучасного стану управлінського обліку операційної діяльності підприємств пивоварної промисловості дало змогу виявити низку проблем і запропонувати шляхи їх вирішення.

1. Нині виникає необхідність у формуванні блоку облікових проблем у складі загальної довгострокової програми розвитку системи управління, в якій питання облікової політики будуть невід'ємно пов'язані з організацією управлінського обліку. Формування облікової політики на підприємствах не повинно носити декларативний характер в аспекті складання та надання фінансової звітності в межах регламентованих законодавством правил, а має бути пов'язано з функціями планування, контролю, аналізу, регулювання й стимулювання і, в першу чергу, з управлінським обліком.

2. На досліджуваних підприємствах виокремлюють такі статті витрат, як сировина, інші змінні витрати, постійні загальновиробничі витрати, які формують виробничу собівартість та інші витрати, тобто прослідковується значне укрупнення витрат на одиницю собівартості виробу, яку формує управлінець (економіст). Таке калькулювання значно ускладнює аналіз порівняння фактичних витрат з плановими, а також проблемно вплине на резерви щодо підвищення рівня ефективності виробничо-господарської діяльності виробництва. Також досить складно виявити, які витрати віднесені до статті витрат «Інші витрати». Тому в

роботі запропоновано для пивоварних підприємств здійснювати деталізацію цих витрат та загальновиробничих на рахунку 91 відповідно до зазначеної їх класифікації в управлінському обліку, що сприятиме виявленню непродуктивних витрат, їхньому усуненню та формуванню внутрішнього звіту начальника цеху.

3. З метою удосконалення організації управлінського обліку необхідно здійснювати бюджетування на підприємствах галузі та використовувати в управлінському обліку облік повної собівартості продукції, до якої включалися б витрати періоду (адміністративні витрати та витрати на збут).

Відображення повної собівартості потрібно здійснювати окремими рядками у договорах та первинних документах з реалізації продукції покупцям, що сприятиме швидкому заключенню договорів, оскільки планова рентабельність підприємств пивоварної промисловості буде нижчою, ніж у випадку коли в договорах буде відображатися «скорочена» собівартість без витрат періоду, які у цьому випадку покриваються за рахунок прибутку, а, відтак, рівень рентабельності тоді повинен бути вищим.

4. Враховуючи, що на базових підприємствах не здійснюється деталізація на субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції», в роботі акцентовано на її необхідності. З метою деталізації інформації запропоновано ввести до субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 704 «Вирахування з доходу» і 791 «Результат операційної діяльності» аналітичні рахунки управлінського обліку.

5. Базові підприємства галузі не відображають облік доходів і витрат на рахунках 94 і 71. Тому їм запропоновано дотримуватися Інструкції №291. З огляду на той факт, що на досліджуваних підприємствах пивоварної галузі виникають специфічні операції, які можна відносити на рахунки 94 та 71, запропоновано до наявних субрахунків прописувати аналітику в частині деталізації запису цих операцій. Це сприятиме спрощенню ведення бухгалтерського й управлінського обліку, оскільки аналітику рахунків можна прописувати у програмі в плані рахунків під час ведення автоматизованої обробки інформації.

У роботі запропоновано до впровадження форми управлінської звітності з метою контролю адміністрацією та власниками за реалізацією власних запасів «Звіт матеріально відповідальних осіб», «Звіт отримання матеріальних цінностей», «Управлінський звіт руху сировини», Відомість «Облік браку», Відомість «Відшкодування збитків».

6. 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 за кожним її видом. Це також сприятиме виявленню та усуненню вузьких місць, що забезпечить підвищення рентабельності продукції.

Звіт центрів відповідальності повинен складатися щомісячно і містити порівняння фактичних і планових показників діяльності центрів відповідальності. Відтак, фахівець з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат до запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і навести необхідні корективи їх роботи.



## РОЗДІЛ 3.

### УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ІНШОЇ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ПИВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

#### 3.1. Управлінський облік фінансової діяльності підприємств

В умовах динамічного ринкового середовища перед підприємствами постає важливе завдання щодо забезпечення безперервного його виживання у довгостроковій перспективі. Ефективна діяльність підприємств залежить і від стану управлінського обліку фінансової діяльності підприємства. З огляду на те, що управлінський облік предствляє собою інтегровану систему збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату, важливим є аналіз фінансової діяльності підприємства. Це пояснюється тим, що формування капіталу, залучення всіх видів ресурсів, прийняття управлінських рішень неможливе без належної фінансової підтримки. Така фінансова підтримка може забезпечуватися не лише власними фінансовими ресурсами, й позиченими та залученими. Проте управлінці на підприємствах повинні звертати увагу на формування оптимальної структури фінансових ресурсів для забезпечення фінансової діяльності підприємства. Це передбачає дослідження сучасних теоретичних підходів, концепцій, моделей формування та раціонального використання фінансових ресурсів у ході фінансової діяльності.

Дослідженням особливостей обліку фінансової діяльності підприємства займалися такі вчені: Атамас П. Й. [24], Бандурка О. М. [31], Вознюк Г. Л. [87], Голов С. Ф. [66], Загородній А. Г. [88], Задорожний З.-М. В. [92], Коробов Н. П. [31], Кравчук О. М. [113], Крупка Я. Д. [118], Мельничук І. В. [117], Орлов П. І.

[31], Партин Г. О. [149], Петрова К. Я. [152], Питель С. В. [117], Поддєрьогін М. Д. [155] та ін.

Нині в науковій літературі немає єдиного підходу до розуміння сутності терміну «фінансова діяльність підприємства», що ускладнює реалізацію принципів управлінського обліку. Відтак, наше дослідження спрямоване на визначення змістових визначальних характеристик для формування авторського підходу до визначення цієї діяльності підприємства. Змістові визначальні характеристики виокремлюватимемо виходячи із визначень цього поняття, які представлено в науковій літературі (табл.3.1.) Ці характеристики стануть підґрунтям для формування авторського підходу до визначення поняття «фінансова діяльність підприємства» (рис.3.1.).

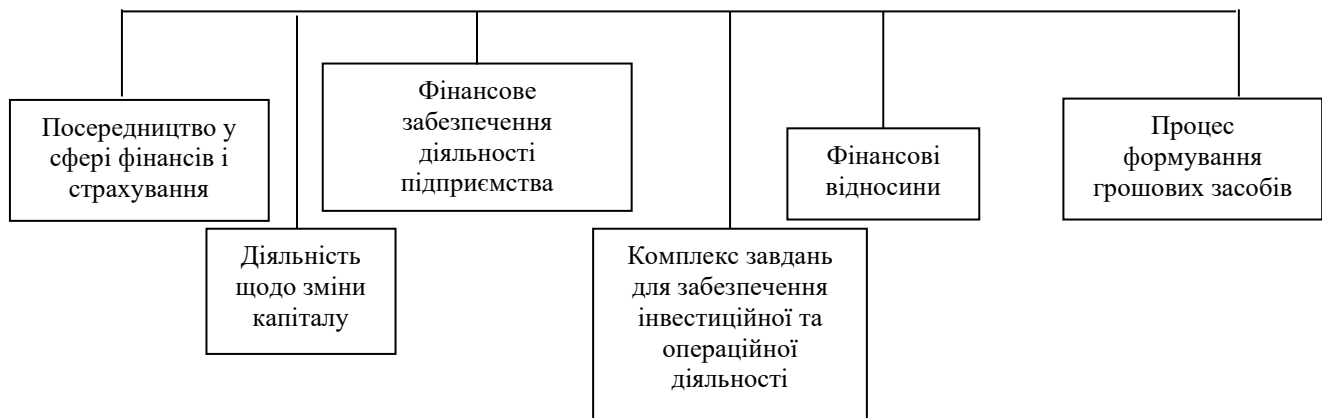


Рис. 3.1. Змістові визначальні характеристики поняття «фінансова діяльність підприємства»

На базі проведеного дослідження щодо виокремлення підходів до фінансової діяльності підприємства можна зробити висновок про те, що найбільш поширеними його ключовими ознаками є посередництво у сфері фінансів і страхування, діяльність щодо зміни капіталу, фінансове забезпечення діяльності підприємства, комплекс завдань для забезпечення інвестиційної та операційної діяльності, фінансові відносини, процес формування грошових засобів.

Таблиця 3.1.

**Визначення поняття «фінансова діяльність»**

Автор	Визначення	Змістова визначальна характеристика
1	2	3
Господарський кодекс [70, с. 333]	Грошове та інше фінансове посередництво, страхування, а також допоміжна діяльність у сфері фінансів і страхування	Посередництво у сфері фінансів і страхування
НП(С)БО № 1 [136]	Діяльність, яка веде до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства	Діяльність щодо зміни капіталу
Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. [87, с. 1]	Діяльність, яка зумовлює зміну величини і складу власного та позикового капіталу підприємства Цілеспрямована система заходів, здійснюваних підприємством задля реалізації поточних та стратегічних завдань його розвитку, забезпечення його діяльності фінансовими ресурсами, управління ними, вчасного та повного використання фінансових зобов'язань.	Діяльність щодо зміни капіталу
Крупка Я. Д., Питель С.В., Мельничук І. В. [117]	Діяльність підприємства, яка веде до змін розміру і складу власного і позикового капіталу.	Діяльність щодо зміни капіталу
Азаренкова Г. М., Журавель Т. М., Михайленко Р. М. [21, с.23]	Система форм і методів, які використовуються для фінансового забезпечення функціонування підприємств та досягнення ними поставлених цілей, тобто це практична фінансова робота, що забезпечує життєдіяльність підприємства, поліпшення її результатів	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Кравчук О.М. [113]	Весь комплекс функціональних завдань, здійснюваних фінансовими службами підприємства і пов'язаних з фінансуванням, інвестиційною діяльністю та фінансовим забезпеченням (обслуговуванням) операційної діяльності суб'єкта господарювання	Комплекс завдань для забезпечення інвестиційної та операційної діяльності
Крамаренко Г. О., Чорна О.Є. [114, с. 271]	Організація фінансових відносин, що виникають у нього в процесі роботи з іншими суб'єктами господарювання	Фінансові відносини
Любенко Н. М. [125, с. 6]	Система використання різних форм і методів для фінансового забезпечення функціонування підприємства та досягнення поставлених цілей	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Бендар М.М. [38, с. 21]	Діяльність, яка пов'язана з організацією фінансів підприємств та здійсненням відповідно до цілей і завдань стратегії економічного розвитку господарюючого суб'єкта	Фінансове забезпечення діяльності підприємства

1	2	3
Непочатенко О. О. [141, с.48]	Процес під час якого суб'єкт господарювання формує, розподіляє, перерозподіляє та використовує фінансові ресурси для задоволення поставлених цілей	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Аранчій В. І. [22]	Особливий вид діяльності персоналу підприємства з формування та використання фінансових ресурсів .	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Зятковський І. В., Зятковська Л. І., Романів М.В. [95]	Діяльність суб'єкта господарювання, пов'язана з мобілізацією фінансових ресурсів, необхідних для виконання завдань, які поставив перед ним його засновник	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Терещенко О. О. [194, с. 16]	Усі заходи, пов'язані з мобілізацією капіталу, його використанням, примноженням (збільшенням вартості) та поверненням. Інакше кажучи, фінансова діяльність (у широкому розумінні) включає весь комплекс функціональних завдань, здійснюваних фінансовими службами підприємства і пов'язаних з фінансуванням, інвестиційною діяльністю та фінансовим забезпеченням (обслуговуванням) операційної діяльності суб'єкта господарювання	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Поддєрьогін А. М. [155, с. 14]	Система використання різних форм і методів для фінансового забезпечення функціонування підприємств та досягнення ними поставлених цілей, тобто це та практична фінансова робота, що забезпечує життєдіяльність підприємства, поліпшення її результатів	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Партин Г. О., Загородній А. Г. [149]	Цілеспрямована система здійснюваних підприємством задля досягнення поточних та стратегічних завдань розвитку заходів щодо забезпечення його діяльності фінансовими ресурсами, управління ними, вчасного та повного виконання фінансових зобов'язань	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Атамас П. Й. [24]	Система використання різних форм і методів для нарощування власного та залученого капіталу підприємств та досягнення ними поставлених стратегічних цілей	Діяльність щодо зміни капіталу
Манів З. О., Луцький І. М. [126]	Суть фінансової діяльності полягає у виникненні грошових відносин, пов'язаних із неперервним кругообігом коштів у формах витрачання ресурсів, одержання доходів, їх використання, а також з приводу відносин із постачальниками, покупцями продукції, працівниками підприємств, державними органами та ін.	Фінансове забезпечення діяльності підприємства
Бандурка О. М., Коробов Н. П., Орлов П. І., Петрова К. Я. [31]	Управління створенням й послуговуванням децентралізованими фінансовими ресурсами для підтримання виробничих відносин	Процес формування грошових фондів

\* складено автором на основі [70, 136, 87, 117, 21, 113, 114, 125, 38, 141, 22, 95, 194, 155, 149, 24, 126, 31].

Ключова ознака «діяльність у сфері фінансів і страхування» виокремлена в Господарському комплексі. На нашу думку, така характеристика є більш широкою, оскільки посередництво покликане сприяти створенню відносин із учасниками ринку. Такий підхід є базисом для формування визначення фінансової діяльності Крамаренко Т. О і Чорною О. Є., в якому визначальною характеристикою є «фінансові відносини». Варто зазначити, що дійсно фінансові відносини між суб'єктами господарювання є досить важливими, проте на підприємстві ці відносини мають мати кінцеве спрямування в частині збільшення вартості капіталу, забезпечення операційної та інвестиційної діяльності.

В МСБО №1, працях Загороднього А. Г. і Вознюк Г.Л. [87], Атамаса П. Й. [24] та інших науковців виокремлено таку визначальну характеристику, як «діяльність щодо зміни капіталу», для формування системи необхідних заходів, здійснюваних підприємством задля реалізації поточних та стратегічних завдань розвитку, забезпечення діяльності фінансовими ресурсами, управління ними, вчасного та повного використання фінансових зобов'язань [87]. Бандурка О. М., Коробов Н. П., Орлов П. І., Петрова К. Я. [31] розкривають зміст поняття фінансова діяльність через призму «процесу формування грошових фондів». Доцільно наголосити на тому, що зміна капіталу та формування грошових засобів повинне спрямовуватися на провадження операційної та інвестиційної діяльності.

Такі вчені, як Азаренкова Г.М., Журавель Т. М., Михайленко Р. М., Любенко Н. М., Бендар М. М., Непочатенко О. О., Аранчій В. І., Зятковський І. В., Зятковська Л. І., Романів М. В., Терещенко О. О., Поддєрьогін А. М., Партин Г. О., Загородній А. Г. Манів З. О., Луцький І. М. трактують фінансову діяльність підприємства через призму «фінансового забезпечення діяльності підприємства». Така ознака є важливою, оскільки провадження операційної та інвестиційної діяльності на підприємстві здійснювати досить складно без належного фінансового забезпечення.

На нашу думку, фінансова діяльність підприємства – це діяльність, яка

пов'язана зі зміною капіталу, що передбачає формування фінансових ресурсів забезпечення операційної та інвестиційної діяльності підприємства в системі ринкових відносин.

Фінансову діяльність підприємства спрямовано на вирішення таких основних завдань:

- забезпечення фінансовими ресурсами виробничого циклу підприємства пивоварної промисловості;
- визначення напрямів підвищення показників ефективності й платоспроможності;
- систематичне покриття фінансових зобов'язань перед працівниками та контрагентами підприємства;
- акумулювання необхідної величини фінансових ресурсів для забезпечення стійкого розвитку підприємства;
- мониторинг щодо ефективного розподілу та цільовим використанням фінансових ресурсів.

Фінансова робота підприємства здійснюється за наступними окресленими напрямками: фінансова діагностика; фінансовий операційний менеджмент; фінансовий моніторинг.

Фінансова діяльність підприємства має суттєвий вплив на процеси генерування його вартості. Враховуючи, що фінансова діяльність залежить від наявності фінансових ресурсів, важливо знати їх склад (табл.3.2).

Таблиця 3.2.

### Фінансові ресурси підприємства

Власний капітал	Зареєстрований (пайовий) капітал Капітал у дооцінках Додатковий капітал Резервний капітал Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) Неоплачений капітал Вилучений капітал
Позиковий капітал	Довгострокові зобов'язання і забезпечення
Залучені грошові засоби	Поточні зобов'язання і забезпечення

Проаналізуємо наявність фінансових ресурсів на підприємствах пивоварної галузі (табл.3.3).

Таблиця 3.3.

**Фінансові ресурси підприємств пивоварної галузі**

Показники	Фінансові ресурси ТзОВ «Рівень ЛТД»				Фінансові ресурси ТзОВ «Опілля»				Фінансові ресурси ПрАТ «Славутський пивоварний завод»			
	Роки				Роки				Роки			
	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019	2016	2017	2018	2019
<b>Власний капітал, тис. грн</b>	53704	96612	122510	127215	50878	92397	105290	109785	26935	36334	41179	42199
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів,%</b>	73,4	95,8	97,8	96,7	42,47	47,52	47,51	47,97	90,25	92,29	92,19	91,92
Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. грн	1240	1240	1240	1240	300	300	300	300	1486	1486	1486	1486
Додатковий капітал, тис. грн	15134	40155	44292	44292	-	-	-	-	0	0	0	0
Резервний капітал	19	19	19	19	-	-	-	-	2548	2548	2548	2548
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн	37311	55198	76959	81961	50578	92097	104990	109485	22901	32300	37145	38165
<b>Довгостроковий позиковий капітал, тис. грн</b>	-	-	-	-	46716	65803	75015	77275	1474	1274	1464	1464
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів,%</b>	-	-	-	-	39	33,84	33,85	33,77	4,94	3,24	3,28	3,19
Довгострокові кредити банків	26,6	4,2	2,1	1,9	37000	59110	67385	69325	737	637	732	732
Інші довгострокові зобов'язання	17165	4118	78	75	9716	6693	7630	7950	737	637	732	732
<b>Короткострокові зобов'язання, тис. грн</b>	9526	13489	19484	4240	22192	36241	41313	41793	1434,34	1761,38	2022,38	2246,42
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів,%</b>	26,6	4,2	2,2	3,3	18,53	18,64	18,64	18,26	4,81	4,47	4,53	4,89
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	17165	4118	78	73	18619	29763	33929	34250	5,34	5,38	5,38	5,42
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	1956	122	2304	122	3067	5790	6600	6750	233	225	258	562
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування, тис. грн	-	-	18	16	108	145	165	178	1151	1456	1674	1584
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці, тис. грн	363	-	280	-	398	543	619	615	45	75	85	95
<b>Всього фінансових ресурсів, тис. грн</b>	63230	110101	141994	131455	119786	194441	221618	228853	29843,34	39369,38	44665,38	45909,42

На підставі даних таблиці 3.3. можемо зробити висновок, що на ТзОВ «Рівень ЛТД» найбільша питома вага у структурі фінансових ресурсів припадає на власний капітал – в межах 96,7 %. Дані таблиці свідчать про стрімке зростання цього показника за рахунок збільшення величини додаткового капіталу та нерозподіленого прибутку. На досліджуваному підприємстві в ході забезпечення діяльності підприємства управлінці не послуговуються позиковим капіталом. Загальна величина залучених грошових коштів має тенденцію до зниження за рахунок зниження величини поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги та за розрахунками з оплати праці.

На ТзОВ «Опілля» найбільша питома вага в структурі фінансових ресурсів теж припадає на власний капітал – в межах 47,97%. Спостерігається зростання означеного показника за рахунок збільшення величини нерозподіленого прибутку. На підприємстві в ході забезпечення діяльності управлінці використовують позиковий капітал і значення цього показника має тенденцію до зростання. Воно відбувається за рахунок збільшення поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, зі страхування та за розрахунками з оплати праці.

Досліджуючи структуру фінансових ресурсів на ПрАТ «Славутський пивоварний завод» виявлено, що найбільша питома вага в структурі фінансових ресурсів припадає на власний капітал – в межах 91,92 %. Стрімке зростання цього показника відбувається за рахунок збільшення величини нерозподіленого прибутку. На досліджуваному підприємстві в ході забезпечення діяльності підприємства управлінці послуговуються позиковим капіталом. Загальна величина залучених грошових коштів має тенденцію до зростання за рахунок величини поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, за розрахунками з бюджетом, зі страхування та за розрахунками з оплати праці.

Варто наголосити на тому, що управлінський облік фінансової діяльності включає в себе, перш за все, деталізований облік фінансових



витрат, фінансових доходів та фінансових результатів.

У монографії за редакцією З.-М. В. Задорожного та Я. Д. Крупки зазначено, що загальноприйнятою є думка, що на рахунках 95 «Фінансові витрати» і 73 «Інші фінансові доходи» відображають відповідно витрати і доходи фінансової діяльності [89]. Проте детальніше ознайомлення зі змістом операцій, які відображають на цих рахунках, свідчить, що вони призначені для обліку як фінансової, так і операційної та інвестиційної діяльності. Аналіз рахунку 73 показав, що він частково відображає доходи інвестиційної діяльності.

Доходи від зберігання коштів на поточних рахунках, які обліковуються на цьому рахунку, є доходами операційної діяльності, які необхідно відображати на рахунку 71 (субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності»).

Варто наголосити на тому, що фінансові витрати та фінансові доходи є більш ширшими поняттями, ніж доходи і витрати фінансової діяльності. Фінансові витрати – це витрачені кошти на ведення господарської діяльності, яка пов'язана не лише зі зміною власного капіталу. Під фінансовими витратами пропонуємо розуміти витрачання фінансових ресурсів на ведення господарської діяльності (понесення витрат на обладнання чи за матеріали, оплата заробітної плати). Фінансові витрати включають нарахування й сплату відсотків за отриманими кредитами, фінансову оренду й витрати понесені на випуск цінних паперів та забезпечення їхнього обігу. Фінансовий результат від фінансової діяльності до прийняття НП(С)БО 16 та введення нового Плану рахунків не визначався, а витрати і доходи, які зараз відносять до фінансових, зменшували або збільшували балансовий прибуток [90].

За чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку витрати фінансової діяльності відображаються на рахунку фінансових витрат, тобто рахунок не відповідає змісту, що на ньому обліковується. У зв'язку з цим пропонуємо рахунок 95 перейменувати на «Витрати фінансової діяльності».

Структура фінансових витрат, передбачених Інструкцією 291, загалом

відповідає вимогам міжнародних стандартів. Зокрема, в п. 17 МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів» зазначається, що прикладами руху грошових коштів, які виникають від фінансової діяльності, є:

а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик;

г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення наявної заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою [129].

Водночас у п. 33 МСБО 7 зазначено, що сплачені відсотки і дивіденди класифікують для фінансової установи як грошові потоки від операційної діяльності. Проте відсутній єдиний підхід щодо класифікації таких грошових потоків для інших суб'єктів господарювання. Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди можна класифікувати як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони враховуються при визначенні прибутку або збитку. Допустимою також, відповідно до МСБО 7, є класифікація сплачених відсотків та отриманих відсотків і дивідендів, як грошових потоків від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами на одержання фінансових ресурсів або доходами від інвестиції [129].

За словами Б. Нідлза, Х. Андерсона, Д. Колдуелла, у США FASB виплату відсотків за одержаними кредитами відносить до поточної операційної діяльності [142, с. 324].

Як елемент витрат на підприємствах Франції фінансові витрати узагальнюються на окремому рахунку 66 «Фінансові витрати» класу 6 «Рахунки витрат за елементами» [195, с. 59]. На субрахунках першого порядку цього рахунку, як зазначають В. І. Ткач і М. В. Ткач, обліковуються

відсотки за кредитами, витрати за фінансовими операціями в банках, витрати з випуску акцій і облігацій, витрати від зміни курсів валют, збитки від реалізації цінних паперів. Субрахунки другого порядку призначені для обліку окремих видів витрат з фінансового управління підприємством [195, с. 58].

У переліку витрат фінансової діяльності, передбачених національними стандартами й Інструкцією № 291, відсутні збитки від курсових різниць, пов'язаних із фінансовою діяльністю. Цілком логічним є підхід Д. Є. Свідерського про виділення такого роду витрат окремим субрахунком до рахунка 95 «Фінансові витрати» [181, с. 10].

Облік фінансових витрат ведуть на рахунку 95 «Фінансові витрати» в розрізі субрахунків: 951 «Відсотки за кредит»; 952 «Інші фінансові витрати». Субрахунок 951 передбачає здійснення обліку витрат щодо нарахування та сплати відсотків за користування кредитними ресурсами. На субрахунку 952 здійснюється облік витрат понесених на залучення позикового капіталу, зокрема витрат на випуск, утримання та обіг цінних паперів; нарахування відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансової оренди тощо. За дебетом рахунку 95 відображають суму визнаних фінансових витрат за звітний період. Виходячи з методу нарахування, відсотки відносять до витрат того звітного періоду, за який вони нараховані, а не того, коли будуть сплачені грошові кошти [189].

Облік витрат щодо нарахування та сплати відсотків за користування кредитними ресурсами банків, здійснюють на субрахунку 951 Відсотки і кредит. Отже, характеристика субрахунку дає підстави вважати, що його застосовують для узагальнення інформації про всі фінансові витрати пов'язані із залученням кредитів банків, а не лише відсотків за кредит. Ми погоджуємося з думкою вчених, що доцільною була б зміна назви субрахунку на «Витрати за кредитами банків» [189].

Витрати, які відображають на рахунку 95 «Фінансові витрати», здебільшого є витратами фінансової діяльності. Винятком є витрати на сплату банку відсотків за поточними рахунками, які є витратами операційної

діяльності. Н.В. Гудзь зазначає, що їх необхідно відображати на рахунку 94 (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності») [189]. На нашу думку, віднесення витрат на сплату банківських відсотків до витрат операційної діяльності дещо ускладнить ведення бухгалтерського обліку, оскільки потребуватиме деталізації необхідності залучення кредиту для цієї діяльності. Такий підхід може бути використаний у випадку, якщо підприємство бере кредит для придбання сировини чи поновлення обігових коштів. Вважаємо, що краще здійснювати деталізацію сплати кредитів (короткострокових, довгострокових) за субрахунками другого порядку до рахунку 95 (9511 «Витрати за довгостроковими кредитами банків»; 9512 «Витрати за короткостроковими кредитами банків»).

Досліджуючи динаміку зміни фінансових ресурсів на підприємствах пивоварної галузі, виявлено, що величина позикового капіталу має тенденцію до зростання на ТЗОВ «Опілля» та ПрАТ «Славутський пивоварний завод», тобто означені підприємства скористалися кредитними коштами (див. табл.3.3.). Витрати, пов'язані зі сплатою відсотків, відображено у Формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» в розрізі фінансових витрат. Відповідно, за даними цієї форми, досить складно зробити висновок про місце виникнення цих витрат. Облік витрат за випуском акцій на досліджуваних підприємствах узагальнюють на субрахунку 952. Дивіденди від підприємств, де вони є засновниками, вони не отримують.

Варто також зазначити, що аналізуючи внутрішню документацію підприємств, досить складно зрозуміти механізм віднесення витрат за користування довгостроковими та короткостроковими кредитами. Це ускладнює проведення деталізованого аналізу складу таких витрат. Тому ми пропонуємо в Наказі про облікову політику підприємства ввести аналітичні рахунки до субрахунків рахунку 95 «Фінансові витрати», деталізуючи також і облік операцій з цінними паперами. У запропонованому варіанті вони матимуть такий вигляд:

- 9511 – Витрати за довгостроковими кредитами банків;
- 9512 – Витрати за короткостроковими кредитами банків;
- 9521 – Витрати на підготовку зборів акціонерів;
- 9522 – Плата незалежному реєстратору на ведення реєстру акціонерів;
- 9523 – Витрати на придбання бланків цінних паперів;
- 9524 – Інші витрати фінансової діяльності.

Варто наголосити на тому, що капіталізація фінансових витрат відповідно до НПСБО 31 «Фінансові витрати» передбачає закриття означеного рахунку на рахунок 15 і рахунок 23. У цьому полягає особливість обліку фінансових витрат, що вони, на відміну від рахунків 92 і 93, можуть списуватися на зазначені вище рахунки.

За умови, коли підприємство буде вести автоматизований бухгалтерський облік, така деталізація субрахунків не ускладнить документообіг. Такі зміни варто робити у робочому плані рахунків до того, як за зміненими рахунками з'являться перші проведення. В іншому випадку необхідно буде внести вручну зміни рахунку у сформованих раніше документах і здійснити перепроведення, або ж вручну «переносити» сальдо з рахунку, який став групою, на новий субрахунок. Здійснення такої процедури не завжди можливе та легко виконуване. Тому пропонуємо здійснювати аналітику за видами субконто. В «1С: Бухгалтерія 8 для України» під субконто розуміється об'єкт аналітичного обліку. Під видом субконто розуміється множина однотипних об'єктів аналітичного обліку з якого вибирається об'єкт [237, с. 65]. У програмі є можливість деталізації субрахунку 9511, 9512 за субконто 1 «Статті неопераційних витрат», субконто 2 «Контрагенти» та субконто 3 «Договори» (рис.3.2).

Код	Найменування	З.	А.	В.	К.	П/о	Подприєм.	Суми п/о	Субkonto 1	Субkonto 2	Субkonto 3
942	Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти		A			✓			(об) Статті витрат		
943	Собівартість реалізованих виробничих запасів		A			✓			(об) Номенклатурні групи	(об) Статті витрат	
944	Сумнівні та безнадійні борги		A			✓			(об) Статті витрат		
945	Втрати від операційної курсової різниці		A			✓			(об) Статті витрат		
946	Втрати від знецінення запасів		A			✓			(об) Статті витрат		
947	Нестачі і втрати від псування цінностей		A			✓			(об) Статті витрат		
948	Визнані штрафи, пені, неустойки		A			✓			(об) Статті витрат		
949	Інші витрати операційної діяльності		A			✓			(об) Статті витрат		
95	Фінансові витрати		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
951	Відсотки за кредит		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
9511	Витрати за довгостроковими кредитами банків		A						(об) Статті неопераційних витрат	(об) Контрагенти	(об) Договори
9512	Витрати за короткостроковими кредитами банків		A						(об) Статті неопераційних витрат	(об) Контрагенти	(об) Договори
952	Інші фінансові витрати		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
9521	Витрати на збори акціонерів		A						(об) Статті неопераційних витрат		
9522	Плата незалежному реєстратору на ведення реєстру ...		A						(об) Статті неопераційних витрат		
9523	Витрати на придбання бланків цінних паперів		A						(об) Статті неопераційних витрат		
96	Втрати від участі в капіталі		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
962	Втрати від спільної діяльності		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
97	Інші витрати		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		
970	Витрати від зміни вартості фінансових інструментів		A			✓			(об) Статті неопераційних витрат		

Рис. 3.2. Робочий план рахунків для підприємств пивоварної галузі

Приклад формування аналітичного рахунку 9511 «Витрати за довгостроковими кредитами банків» у конфігурації «1С: Бухгалтерія 8 для України» представлено на рис.3.3.

Код рахунку: 9511 Вид: Активний Підлеглий рахун... 951

Найменування: Витрати за довгостроковими кредитами банків

**Облік по рахунку**

Забалансовий  Податковий облік

Валютний  податкових призначень ПДВ (з 2015)

Кількісний  сум п/о (з 2015)

Заборонити використовувати в про...

**Види субkonto**

№	Вид	Тільки обо...	Сумовий
1	Статті неопераційних витрат	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
2	Контрагенти	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
3	Договори	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

OK Записати Закрити

Рис. 3.3. Приклад формування аналітичного рахунку 9511 для підприємств пивоварної галузі

У зв'язку з тим, що у Формі № 2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)», фінансові витрати відображаються одним рядком, пропонуємо деталізувати розшифрування фінансових витрат у внутрішньогосподарській (управлінській) звітності. Її доцільно складати

щомісячно, адже це дасть можливість власникам й управлінцям мати оперативну інформацію про витрати фінансової діяльності.

Задорожний З.-М. В. зазначає, що в національних стандартах та Інструкції 291 відсутня єдина точка зору щодо назви окремих видів доходів іншої звичайної діяльності та їх складових [90]. Так, зокрема, в НП(С)БО 15 «Дохід» відсутнє розуміння таких понять, як «дохід від фінансової діяльності» і «дохід від інвестиційної діяльності». Замість них у стандарті використовуються, відповідно «фінансові доходи» та «інші доходи» [90, с. 304].

Згідно з НП(С)БО 15 «Дохід» до фінансових доходів відносять доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи. До складу фінансових доходів включають дивіденди, відсотки та доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі). Підприємство, яке здійснює фінансові інвестиції в статутний капітал інших суб'єктів господарювання, має право на отримання дивідендів, які є фінансовими доходами інвестора [189, с.172].

Доходами від участі в капіталі, які узагальнюються на окремих субрахунках рахунку 72, є:

- 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства»;
- 722 «Дохід від спільної діяльності»;
- 723 «Дохід від інвестицій в дочірні підприємства».

Величину доходів фінансової діяльності підприємства (дивіденди, відсотки та інші доходи), відображають на пасивному рахунку 73 Інші фінансові доходи у розрізі відповідних. До інших фінансових доходів, які обліковуються на окремих субрахунках рахунку 73 «Інші фінансові доходи у розрізі відповідних субрахунків», відносяться [189]:

- 731 «Дивіденди одержані»;
- 732 «Відсотки одержані»;
- 733 «Інші доходи від фінансових операцій».

Н. В. Гудзь наголошує на тому, що відповідні зміни необхідно врахувати

і при відображенні фінансових результатів на рахунку 79. Субрахунок 792 доцільно перейменувати на «Результат фінансової діяльності», а субрахунок 793 – на «Результат інвестиційної діяльності». Науковець пропонує, відповідно, щоб таке саме подання інформації передбачити і у Звіті про фінансові результати [189]. Підтримуючи ідею науковців про доцільність зміни назви субрахунку 792, пропонуємо також визначати податок на прибуток від фінансової діяльності на окремому аналітичному рахунку до рахунку 98 «Податок на прибуток».

Також Гудзь Н. В. зазначає, що для забезпечення більшої інформативності Звіту про фінансові результати він має містити окремі показники щодо формування фінансових результатів за всіма видами звичайної діяльності, оскільки користувачам інформації потрібно бачити не лише загальний результат від звичайної діяльності, а й фінансовий результат від кожного виду цієї діяльності. Відповідно у Примітках до фінансової звітності в таблиці V «Доходи і витрати» потрібно зазначити всі доходи і витрати щодо зміненого звіту про фінансові результати та реформованого плану рахунків [189].

Я. Д. Крупка вважає, що Звіт про фінансові результати доцільно було побудувати за тим же принципом, що й Звіт про рух грошових коштів з чітким розмежуванням операцій і результатів за кожним із трьох видів діяльності: операційної, інвестиційної і фінансової [116, с. 105]. Відповідно до його позиції, доходи, які обліковуються на рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі», є доходами інвестиційної, а не фінансової діяльності [116, с. 108]. Підтримуючи позицію вченого, вважаємо за доцільне внести відповідні зміни в Інструкцію № 291. Так зокрема, доцільно змінити назву рахунка 73 «Інші фінансові доходи» на «Доходи фінансової діяльності», оскільки слово «інші» в цьому контексті буде зайвим.

Варто зауважити, що чітка структура фінансових доходів відсутня у міжнародних стандартах, так у п. 33 МСБО 7 Звіт про рух грошових коштів зазначається, що отримані й сплачені відсотки та дивіденди доцільно



класифікувати рух грошових коштів від операційної діяльності, оскільки вони підпадають під визначення чистого прибутку [206]. Доцільною також є класифікація сплачених й отриманих відсотків і дивідендів, відповідно, як руху грошових коштів від фінансової та інвестиційної діяльності, тому що вони є витратами для одержання фінансових ресурсів або прибутком від інвестицій [206, с. 153].

З.-М. В. Задорожний наголошує, що така неоднозначність структури доходів фінансової та інвестиційної діяльності в міжнародних стандартах свідчить про необхідність внесення змін до національних стандартів й Інструкції № 291 [90, с. 305].

Єдиний підхід до номенклатури доходів фінансової діяльності сприятиме достовірному визначенню фінансового результату від цього виду діяльності. Це є особливо важливим в організації управлінського обліку на підприємствах пивоварної галузі.

Такий облік доцільно здійснювати в розрізі окремих дочірніх і асоційованих підприємств, договорів про спільну діяльність, фінансового лізингу, депозитних вкладів, позик тощо. Тому до рахунків 72 і 73 варто відкрити відповідні аналітичні рахунки.

Варто зазначити, що облік фінансових інвестицій за методом участі в капіталі на більшості підприємств пивоварної промисловості не здійснюється. Через це у них відсутні відповідні доходи.

На підставі проведеного дослідження зроблено висновок, що фінансові доходи – це ширше поняття, і їх не можна використовувати в тому розумінні, як вони представлені в назві рахунків. Тому наголошуємо на необхідності використовувати поняття «доходи фінансової діяльності», оскільки вони значно вужчі та сприяють кращій деталізації операцій в управлінському обліку підприємств пивоварної галузі. Відтак, запропоновано формувати аналітичні рахунки до субрахунків 731, 732, 733. Це дозволить більш детально вести управлінський облік за місцем виникнення доходів у частині фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі.

З метою забезпечення працівників менеджменту і власників оперативною інформацією про результати фінансової діяльності пропонуємо складати внутрішньогосподарську звітність з цього виду діяльності. Форма звітності №2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)», яка подається щоквартально наростаючим підсумком з початку року, не надає внутрішнім користувачам такої інформації, а лише узагальнену, а часто запізнїлу для прийняття оперативних управлінських рішень. Запропонована форма звітності може мати такий вигляд ( табл.3.4.).

Таблиця 3.4.

**Внутрішньогосподарська звітність про результати фінансової діяльності за \_\_\_\_\_місяць 20\_року**

№	Види витрат	Види доходів	Фінансові результати	Відповідальні за операції
1	2	3	4	5
1	Відсотки за кредити в доларах	Відсотки за депозитами в доларах		
2	Відсотки за кредити в євро	Відсотки за депозитами в євро		
3	Відсотки за кредити в гривнях	Відсотки за депозитами в гривні		
4	Витрати на оплату податків, одержаних з дивідендів від підприємства А та Б	Дивіденди, одержані від підприємства А Дивіденди, одержані від підприємства Б		
5	Витрати, пов'язані з випуском, ориманням та обігом власних цінних паперів	Відсотки за облігаціями чи іншими цінними паперами		
6	Відсотки за фінансову оренду	Винагорода за фінансову оренду		

Джерело: сформовано автором

Запропонована форма внутрішньогосподарської звітності про результати фінансової діяльності сприятиме забезпеченню працівників менеджменту і власників оперативною інформацією щодо видів витрат, доходів та фінансових результатів, що дозволить більш деталізовано здійснювати

управлінський облік у частині фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі.

### **3.2. Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку**

Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку детермінована необхідністю забезпечення оновлення та удосконалення виробничих засобів праці, збільшення їх ціни та фінансових ресурсів. Інвестиційна діяльність у країнах з ринковою економікою сприяє отриманню підприємствами суттєвих доходів. Варто наголосити й на тому, що в ринкових умовах господарювання підприємства зіштовхуються з підвищенням рівня конкурентоспроможності, що залежить від рівня інвестиційної діяльності підприємства.

Дослідженню особливостей обліку інвестиційної діяльності підприємства приділяли у своїх працях такі вчені, як: Атамас П. Й. [24], Бутинець Ф. Ф. [55], Вознюк Г. Л., [87], Голов С. Ф. [67], Гудзь Н. В. [71], Загородній А. Г. [87], Задорожний З.- М. В. [91], Ковтун Н. [108], Крупка Я. Д. [116], Мельничук І. В. [117], Мошковська О. А. [133], Омецінська І. Я. [92], Питель С. В. [117], Сопко В. В. [188] та ін. Враховуючи значний їх науковий доробок, залишаються відкритими питання щодо відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку, зокрема, на прикладі підприємств пивоварної галузі.

Розкриваючи особливості відображення інвестиційної діяльності в управлінському обліку, вважаємо за необхідне окреслити сутність поняття «інвестиційна діяльність». На думку Н. В. Гудзь, при визначенні сутності інвестиційної діяльності необхідно встановити її межі, відмежувавши її від поточної виробничо-комерційної (операційної) чи фінансової діяльності певного підприємства. Цього вимагає, насамперед, за словами автора, особлива система фінансування інвестиційної діяльності. Якщо затрати на

здійснення операційної діяльності покриваються за рахунок виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), інших операційних та позареалізаційних доходів, то джерелом для покриття інвестиційних затрат мають бути інвестиційні ресурси. До них, як вірно стверджує Н. В. Гудзь, належать спеціально виділені бюджетні кошти, внески засновників, інвесторів, чистий прибуток підприємства, що реінвестується, а також позичковий і залучений капітал, наданий позикодавцям на поворотній основі [189, с. 165].

Відповідно до Закону України «Про інвестиційну діяльність», таку діяльність розуміють як сукупність практичних дій громадян, юридичних осіб і держави щодо реалізації інвестицій [94]. Таке формулювання характеризує загальні риси інвестиційної діяльності на макроекономічному рівні.

Інвестиційна діяльність провадиться на основі:

інвестування, що здійснюється громадянами, недержавними підприємствами, господарськими асоціаціями, спілками і товариствами, а також громадськими і релігійними організаціями, іншими юридичними особами, заснованими на колективній власності;

державного інвестування, що здійснюється органами державної влади за рахунок коштів державного бюджету, позичкових коштів, а також державними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;

місцевого інвестування, що здійснюється органами місцевого самоврядування за рахунок коштів місцевих бюджетів, позичкових коштів, а також комунальними підприємствами та установами за рахунок власних і позичкових коштів;

державної підтримки для реалізації інвестиційних проєктів;

іноземного інвестування, що здійснюється іноземними державами, юридичними особами та громадянами іноземних держав;

спільного інвестування, що здійснюється юридичними особами та громадянами України, юридичними особами та громадянами іноземних

держав.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інвестиційна діяльність визначається як придбання та реалізація тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не є складовою еквівалентів грошових коштів. У свою чергу, даний стандарт визначає еквіваленти грошових коштів як короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характерні незначним ризиком зміни вартості [136].

Варто наголосити на тому, що не існує єдиного підходу до визначення сутності інвестиційної діяльності. В таблиці 3.5. представлено сучасні підходи вчених щодо окреслення поняття «інвестиційна діяльність»; також нами виокремлено змістові визначальні характеристики з метою формування авторського підходу до розуміння сутності «інвестиційна діяльність» у системі управлінського обліку.

На основі визначення основних сутнісних характеристик поняття «інвестиційна діяльність» нами встановлено, що Бланк О. І., окреслює означене поняття в широку розумінні через процес вкладення й перетворення ресурсів у руслі розширення потенціалу підприємства. Погоджуємося, що одним із завдань інвестиційної діяльності є нарощення економічного потенціалу підприємства, що в кінцевому результаті сприятиме збільшенню прибутку підприємства. Нарощення економічного потенціалу також сприятиме і зниженню рівня витрат на підприємстві в розрахунку на одну калькуляційну одиницю за рахунок ефективного, ощадливого використання ресурсів у виробничому процесі.

Низка вчених, серед яких Бочаров В. Гончаренко Л. П., Ковтун Н. В., Федоренко В. Г., Черваньов Д. М. визначають інвестиційну діяльність у частині розміщення коштів з метою отримання доходу, прибутку. Ця визначальна характеристика є засадничою, оскільки збільшення прибутку на підприємстві сприятиме підвищенню його рівня конкурентоспроможності.

Таблиця 3.5.

**Визначення поняття «інвестиційна діяльність»**

Автор	Визначення	Змістова визначальна характеристика
1	2	3
Бланк І. О. [43,с.290]	процес обґрунтування і реалізації найбільш ефективних форм вкладення капіталу, спрямований на розширення економічного потенціалу підприємства	Ефективна форма вкладення капіталу
Білолипецький В. Г. [39с. 19]	проектна, організаційна, управлінська, контрольна робота, що виконується в інтересах планової реалізації інвестицій	Проектна, організаційна, управлінська, контрольна робота в інтересах реалізації інвестицій
Бочаров В. [49, с. 7]	перетворення ресурсів у капітальні вкладення, останні спричиняють приріст капітальної вартості у формі доходу (прибутку)	Перетворення ресурсів в капітальні вкладення
Гончаренко Л. П [69, с. 27]	вкладання інвестицій та здійснення практичних дій з ціллю отримання прибутку чи отримання позитивного ефекту	Розміщення коштів з метою отримання прибутку
Дука А. П. [77, с. 63]	цілеспрямовано здійснюваний процес пошуку необхідних інвестиційних ресурсів, вибору ефективних об'єктів (інструментів) інвестування, формування збалансованої за обраними параметрами інвестиційної програми або портфеля та забезпечення ефективності їх реалізації	Пошук необхідних інвестиційних ресурсів, вибору ефективних об'єктів інвестування
Іванов Г. І [98, с.80 ]	діяльність із формування, розміщення, вкладення, трансформації і відшкодування інвестицій, включаючи управління ними і всією системою інвестиційних відносин	Діяльність в руслі формування, розміщення, вкладення, трансформації і відшкодування інвестицій.
Ковтун Н. В. [108, с. 26].	сукупність заходів та послідовних практичних дій з боку суб'єктів інвестування, які пов'язані з реалізацією інвестиційних намірів з метою отримання доходу	Сукупність заходів з метою отримання прибутку
Панчишин С. М. [147, с. 137]	сукупність рішень та відповідних дій, скерованих на перетворення заощаджень у інвестиції	Перетворення заощаджень в інвестиції
Щукін Б. М [226, с.13]	процес організації інвестування в реально наявних у країні умовах господарювання. В процесі інвестування визначається модель поведінки інвестора щодо нарощування свого капіталу	Процес організації інвестування
1	2	3

Федоренко В. Г. [203, с. 13]	комплекс дій фізичних та юридичних осіб, які вкладають власні кошти з метою отримання прибутку	Розміщення коштів з метою отримання прибутку
Черваньов Д. М. [215, с. 32]	комплекс заходів і практичних дій юридичних та фізичних осіб (українських або іноземних), а також держави щодо здійснення інвестицій у будь-якій формі з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту	Комплекс заходів з метою отримання прибутку
Погасій С. О. [154, с. 8].	процес пошуку необхідних інвестиційних ресурсів, вибору ефективних об'єктів (інструментів) інвестування, формування збалансованої за вибраними параметрами інвестиційної програми (інвестиційного портфеля) і забезпечення її реалізації	Процес пошуку необхідних інвестиційних ресурсів, вибору ефективних об'єктів (інструментів) інвестування,
Череп А.В., Рурка І.Г. [217]	діяльність не просто як вкладання наявних ресурсів з метою отримання прибутку, а як важлива складова міжнародного руху капіталу, яка здатна забезпечити міграцію капіталу з однієї країни в іншу, а також прискорювати цю міграцію в одних сферах світового господарства та уповільнювати в інших	Діяльність, спрямована на отримання прибутку, важлива складова міжнародного руху капіталу, яка здатна забезпечити міграцію капіталу.

Панчишин С. М. виокремлює таку визначальну характеристику інвестиційної діяльності як перетворення заощаджень в інвестиції, а Дука А. П., Погасій С. О. пропонують пошуком резервів необхідних інвестиційних ресурсів вважати вибір ефективних об'єктів інвестування [147, с. 137; 154, с. 8].

А. Пересада ототожнює дане поняття з терміном «інвестиційний процес», виділяючи такі його основні стадії, як мотивація та прогнозування інвестиційної діяльності, обґрунтування доцільності, планування, страхування інвестицій, державне регулювання і фінансування, проектування, забезпечення матеріально-технічними ресурсами, освоєння інвестицій, передача об'єкта в експлуатацію. [146, с. 741].

Н. В. Гудзь зазначає, що окремі автори діяльність щодо інвестування зводять лише до операцій, пов'язаних з використанням грошових коштів (виплатою грошей) [68, с. 741; 187]. Вона вважає, що із цим не можна погодитися, оскільки, по-перше, не всі грошові виплати можна назвати інвестиціями. По-друге, крім операцій, пов'язаних з рухом грошових коштів, інвестиційна діяльність охоплює багато інших господарських операцій Задорожний З.-М. В. [189, с. 166].

Відомі вчені В. Ф. Палій і Я. В. Соколов зазначають, що діяльність будь-якого суб'єкта складається з багатьох фактів господарської діяльності, які ведуть до змін у складі господарських засобів, характеризують певні процеси в господарському житті, результатом яких є зміна господарсько-правових відносин [145, с. 44].

На нашу думку, інвестиційна діяльність – це діяльність, яка спрямована на розширення економічного потенціалу підприємства в ході пошуку та розміщення коштів з метою отримання прибутку чи соціальних вигод.

Отже, ця діяльність пов'язана з ефективним вкладенням попередньо залученого капіталу. Загалом інвестиції розуміють як усі види майнових та інтелектуальних цінностей, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності, в результаті чого створюється прибуток (дохід) [190, с. 169].



Показник «рух грошових коштів від інвестиційної діяльності» визначається на ґрунті моніторингу змін у статтях таких розділів та статей балансу:

- необоротні активи;
- поточні фінансові інвестиції.

До типових прикладів руху коштів у результаті інвестиційної діяльності можна віднести такі:

кладення, тобто вкладення у довгострокові активи, у т. ч. витрати на придбання – придбання фінансових інвестицій, необоротних активів, май-нових комплексів;

- отримання відсотків, дивідендів;
- дезінвестиції [190, с. 169].

На практиці доволі часто з інвестиціями ідентифікують лише довгостроковий капітал, основні засоби, корпоративних прав, науково-дослідні розробки, видатки розвитку, підвищення кваліфікації персоналу, маркетинг тощо. За такого трактування інвестицій не враховується існування поточних фінансових вкладень, які є інвестиціями короткострокового характеру. Як вірно стверджує Гудзь Н.В., інвестиційними можна вважати всі вкладення підприємства (як довгострокового, так і поточного характеру), що здійснюються з метою забезпечення приросту вартості його майна [190, с. 169].

Поняття «дезінвестиції» розуміють як повернення (вивільнення) заморожених у конкретних майнових об'єктах коштів. Дезінвестиції можуть здійснюватися через реалізацію чи ліквідацію фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів.

Процес інвестування в структурі інвестиційної діяльності є найголовнішою і найвідповідальнішою фазою. Це стосується насамперед такої сфери реального інвестування, як капітальні інвестиції. Якщо при фінансовому інвестуванні за словами Гудзь Н.В., до цієї фази входить декілька процедур, пов'язаних з документальним оформленням інвестицій і перерахуванням коштів (передачею

майна), то здійснення капітальних інвестицій охоплює широкий спектр підготовчих робіт: проектування, виділення земельної ділянки, визначення учасників реалізації проєкту (забудовника, проєктувальника, генпідрядної організації, субпідрядників), принципів організації матеріально-технічного забезпечення. До цього циклу належать також виконання будівельно-монтажних робіт, придбання машин і устаткування. Закінчується інвестиційна фаза введенням об'єктів в експлуатацію [190, с. 169].

Переважає більшість вчених під інвестиціями розуміє грошові, майнові, інтелектуальні цінності, що вкладаються в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту, а також капітальні вкладення в розвиток виробництва і невиробничої сфери.

Інвестиції класифікують за окремими ознаками. За об'єктами вкладень їх поділяють на: фінансові, капітальні та реінвестиції.

Фінансові інвестиції пов'язані з вкладенням коштів та інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності з метою отримання у майбутньому прибутку, обміну вільних грошових коштів на високоліквідні цінні папери, які приносять дивіденди, встановлення контролю над підприємством-емітентом у разі придбання контрольного пакета [190, с. 169].

Фінансове інвестування підприємства здійснюють у таких формах:

*Внесення капіталу до статутних капіталів спільних підприємств.* Означена форма тісно пов'язана з операційною діяльністю підприємства. Вона забезпечує зміцнення стратегічних господарських зв'язків з постачальниками сировини і матеріалів (при участі в їх статутному капіталі); розвиток своєї виробничої інфраструктури; розширення можливостей збуту продукції або проникнення на інші регіональні ринки; різноманітні форми галузевої і товарної диверсифікації операційної діяльності та інші стратегічні напрями розвитку підприємства [190].

*Внесення капіталу в дохідні види грошових ресурсів.* Означені інвестиційні ресурси спрямовані, на ефективне використання тимчасово вільних коштів

підприємства. Основним видом інвестування грошових інструментів є депозитний внесок у комерційних банках. Зазвичай такий інструмент доцільно використовувати удля інвестування капіталу у короткостроковій перспективі в руслі формування інвестиційного прибутку [190].

*Внесення капіталу в дохідні види фондових інструментів.* Ця форма фінансових інвестицій є найбільш масовою і перспективною. Вона передбачає розміщення коштів у цінні папери. Основною метою цієї форми фінансового інвестування за словами Гудзь Н.В., також є генерування інвестиційного прибутку, хоча в окремих випадках він може бути використаний для встановлення форм фінансового впливу на окремі підприємства при вирішенні стратегічних завдань (шляхом придбання контрольного або достатньо вагомого пакета акцій) [190, с. 169].

Важливими об'єктами управлінського обліку всіх видів діяльності є витрати і доходи. Якщо стосовно витрат і доходів операційної діяльності спірних питань у науковців мало, то витрати і доходи фінансової та інвестиційної діяльності в обліку розмежовувати важко [190].

Так, Мельничук І. В. зазначає, що оскільки інвестиційна діяльність, відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги» до фінансової звітності», не визначена як окремий вид діяльності, а зараховується до іншої звичайної діяльності, що не пов'язана з операційною, виникає необхідність більш глибокого розмежування в обліку і звітності інформації щодо визначення результатів за окремими видами діяльності. Якщо у звіті про рух грошових коштів ці напрями чітко визначені, то центри формування прибутку у розділі I «Фінансові результати» форми № 2 є зовсім іншими. У цьому звіті формування доходів, витрат, прибутку представлено за таким напрямом, як звичайна діяльність, у т.ч. операційна та інша звичайна. Відтак інша звичайна діяльність поділяється на інвестиційну та фінансову. Водночас у системі рахунків, показників звітності інвестиційна діяльність не представлена, хоча вона супроводжується відповідними

доходами та витратами, має кінцевий фінансовий результат [190, с. 96]. Варто зазначити, що існують суттєві відмінності між фінансовим і управлінським обліком інвестиційної діяльності. Вони представлені в табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

**Відмінності фінансового обліку інвестиційної діяльності від управлінського обліку цієї діяльності**

Фінансовий облік інвестиційної діяльності	Управлінський облік інвестиційної діяльності
Дохід від участі в капіталі у складі доходів від фінансової діяльності (узагальнені)	Деталізований аналітичний облік доходу від участі в капіталі
Інші доходи (узагальнені)	Деталізований аналітичний облік інших доходів
Втрати від участі в капіталі у складі витрат фінансової діяльності (узагальнені)	Деталізований аналітичний облік витрат від участі в капіталі
Інші витрати (узагальнені)	Деталізований аналітичний облік інших витрат
Фінансовий результат від фінансових операцій (узагальнений)	Фінансовий результат від участі в капіталі в аналітичному розрізі
Фінансовий результат іншої звичайної діяльності	Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності в аналітичному розрізі
—	Аналіз релевантної інформації в процесі прийняття рішень щодо інвестиційної діяльності

Джерело: сформовано автором

Визначення результату від інвестиційної діяльності здійснюється шляхом порівняння доходів від інвестиційної діяльності з витратами цієї діяльності.

Варто наголосити на тому, що управлінський облік, як видно з даних табл.3.6., включає в себе також і аналіз інвестиційної діяльності, прогнозування витрат доходів фінансових результатів від інвестиційної діяльності на певну перспективу. На основі отриманих даних від бухгалтерських служб досліджуваних підприємств проведено аналіз інших витрат та інших доходів за 2017–2019 рр.(табл.3.7).

На основі отриманих даних виявлено, що лише на ПрАТ «Славутський пивоварний завод» в 2017 році інші витрати становили 4 тис. грн. Після спілкування з головним бухгалтером досліджуваного підприємства встановлено, що ці кошти були спрямовані на покращення стану основних засобів. Проте

віднесення цих витрат на рахунки має дискусійний характер.

Таблиця 3.7.

**Динамічний аналіз управлінського обліку інвестиційної діяльності**

Показники	ТзОВ «Рівень ЛТД»			ТзОВ «Опілля»			ПрАТ «Славутський пивоварний завод»		
	Роки			Роки			Роки		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019	2017	2018	2019
<b>Інші витрати, тис. грн</b>	-	-		-	-	-	4	0	0
<b>Інші доходи, тис. грн.</b>	-	-	-	-	-	-	0	0	0

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності підприємств

Варто погодитися із позицією Мельничук І. В., що доходи і витрати інвестиційної діяльності в сучасному Плані рахунків та Інструкції щодо застосування Плану рахунків є розпорощеними за субрахунками багатьох бухгалтерських рахунків. Тому важливим завданням організації обліку інвестиційних витрат є їхнє групування на окремих субрахунках з метою отримання реальних даних про результати інвестиційної діяльності підприємства та відображення їх у фінансовій звітності [190, с. 97].

На сьогодні в обліковій науці існують суперечності щодо призначення тих чи інших рахунків. Причинами такої невідповідності, як вірно зазначає Гудзь Н.В., є саме те, що як фінансова, так і інвестиційна діяльність супроводжується фінансовими операціями, пов'язаними з використанням активів підприємства іншими сторонами, в результаті яких підприємство одержує фінансові доходи або несе фінансові витрати – одержані (сплачені) проценти, роялті, дивіденди, приріст (зменшення) вартості фінансових інвестицій [190, с. 169].

З огляду на те, що основними рахунками витрат інвестиційної діяльності є 97 «Інші витрати» і, на нашу думку, 96 «Втрати від участі в капіталі», то рахунками з обліку доходів від цієї діяльності слід вважати 74 «Інші доходи» і 72 «Доходи від участі в капіталі». Фінансовий результат від цієї діяльності пропонуємо узагальнювати на рахунку 793 «Фінансовий результат від інвестиційної

діяльності».

Варто також наголосити, що Задорожний З.-М. В. зазначає, що назву субрахунку 741 «Доходи від реалізації фінансових інвестицій» доцільно змінити на «Доходи від реалізації довгострокових фінансових інвестицій», оскільки на рахунку 74 «Інші доходи» повинні обліковуватися доходи від вибуття всіх видів необоротних активів. Поточні фінансові інвестиції до них не відносяться, оскільки є оборотними активами. Також доцільно розширити структуру доходів, які узагальнюються на субрахунку 746 «Інші доходи звичайної діяльності». До числа таких доходів, доцільно віднести одержані штрафи, пені, неустойки за невиконання договорів поставки необоротних активів, отримання майнових комплексів, фінансових інвестицій [90].

З урахуванням пропозицій автора субрахунки рахунку 74 «Інші доходи» на той час мали б такий вигляд:

741 «Реалізація довгострокових фінансових інвестицій»

742 «Дохід від реалізації матеріальних необоротних активів»

743 «Дохід від реалізації нематеріальних активів»

744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»

745 «Дохід від безоплатного одержання необоротних активів»

746 «Дохід від списання матеріальних необоротних активів»

747 «Дохід від списання нематеріальних активів»

748 «Інші доходи» [90].

В останні роки відбулися кардинальні зміни в обліку інших витрат та інших доходів. Перш за все, це те, що доходи і витрати від реалізації матеріальних і нематеріальних оборотних активів, відповідно до вимог національних стандартів обліку відображаються відповідно в складі інших операційних доходів та інших операційних витрат. Крім цього, до інших доходів нині відносять доходи від зміни вартості фінансових інструментів та доходи від відновлення корисності активів, а до інших витрат – витрати від зміни вартості фінансових інструментів і витрати

від зменшення корисності активів.

На нашу думку, субрахунки 742 «Дохід від відновлення корисності активів» та 972 «Витрати від зменшення корисності активів» слід перейменувати відповідно на «Дохід від відновлення корисності необоротних активів» і «Витрати від зменшення корисності необоротних активів». Ця пропозиція пов'язана з тим, що на рахунках 745 і 97 повинні відображатися зміни саме в складі необоротних активів, а для аналогічного руху оборотних активів повинні використовуватися відповідно рахунки 71 «Інший операційний дохід» і 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Оскільки на сьогодні втрати від надзвичайних подій відображаються в складі тільки інших витрат, тобто в складі витрат інвестиційної діяльності, то, на нашу думку, необхідно внести зміни до чинного порядку обліку таких витрат.

Якщо в результаті надзвичайних подій будуть втрачені оборотні активи, запаси, малоцінні та швидко-зношувальні предмети, готова продукція, такі втрати доцільно обліковувати на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», а не на рахунку 97 «Інші витрати». Чинний порядок обліку надзвичайних витрат необґрунтовано збільшує витрати інвестиційної діяльності і тим самим зменшує фінансові результати від інвестиційної діяльності. Водночас, на нашу думку, частину витрат періоду операційної діяльності не доцільно списувати в повному обсязі на фінансові результати операційної діяльності. Так, зокрема, повністю списуються адміністративні витрати на зменшення фінансового результату від операційної діяльності хоча, адміністрація здійснює керівництво не тільки операційною, а й інвестиційною діяльністю. Отже, частина цих витрат повинна зменшувати фінансові результати інвестиційної діяльності. Податок на прибуток аналогічно, в повній сумі, списується на фінансовий результат операційної діяльності. Оскільки це може бути прибуток від інвестиційної діяльності, то виникає питання: чому податок, пов'язаний з нею, зменшує фінансовий результат операційної діяльності?

На нашу думку, доцільно змінити назву рахунків 97 «Інші витрати» і 74 «Інші доходи» на «витрати інвестиційної діяльності» і «доходи інвестиційної діяльності». Це підтверджується також позицією Мельничук І. В.: за структурою субрахунків на рахунках 74, 97 мають обліковуватися переважно доходи і витрати, які пов'язані з реалізацією, списанням, переоцінюванням необоротних активів і фінансових інвестицій, що є об'єктами інвестиційної діяльності [190, с. 97].

З урахуванням всіх пропозицій, номенклатура субрахунків до рахунку 97 «Витрати інвестиційної діяльності» матиме такий вигляд:

- 970 «Витрати від зміни вартості довгострокових фінансових інвестицій»;
- 971 «Собівартість реалізованих довгострокових фінансових інвестицій»;
- 972 «Витрати від зменшення корисності необоротних активів»;
- 973 «Витрати на необоротні активи від надзвичайних подій»;
- 974 «Витрати від неопераційних курсових різниць»;
- 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»;
- 976 «Витрати на списання необоротних активів»;
- 977 «Інші витрати від інвестиційної діяльності».

Управлінський облік витрат, доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності доцільно вести в розрізі аналітичних рахунків до субрахунків запропонованих рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Дохід від інвестиційної діяльності», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Витрати інвестиційної діяльності».

На нашу думку, доцільно змінити назву рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» на «Витрати від участі в капіталі», оскільки саме вони узагальнюються на цьому рахунку. Крім цього, у нормативних документах немає визначення поняття «втрати», а є лише визначення витрат. Обороти рахунків 96 і 72 пропонуємо списувати не на рахунок 792 «Результат фінансових операцій», а рахунок 793, перейменувавши його на «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності».



З.-М.В. Задорожний та І. Я. Омецінська зазначають, що доходи і витрати від участі в капіталі належать до інвестиційної діяльності, тому їх недоречно об'єднувати на одних рахунках з фінансовими витратами і доходами вищеназваної діяльності. Витрати і доходи з рахунків 72, 74, 96 і 97 потрібно списувати на субрахунок 793 «Фінансовий результат інвестиційної діяльності». До цього субрахунку варто відкривати два аналітичні рахунки 7931 «Фінансовий результат від участі в капіталі» і 7932 «Фінансовий результат від іншої звичайної діяльності» [92].

Для відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку пропонуємо сформувати внутрішній звіт, який сприятиме більш чіткій деталізації отриманого ефекту в ході означеної діяльності (табл.3.8).

Таблиця 3.8.

**Внутрішній звіт відображення інвестиційної діяльності в управлінському обліку**

Вид інвестиції	Витрати, пов'язані з інвестиціями	Доходи, пов'язані з інвестиціями	Результат (+;-)
<b>Фінансові інвестиції, тис. грн:</b>			
- внесення капіталу до статутних фондів інших підприємств, тис. грн			
- внесення капіталу в дохідні види грошових інструментів, тис. грн			
- внесення капіталу в дохідні види фондових інструментів			
<b>Капітальні інвестиції, тис. грн</b>			
<b>Реінвестиції, тис. грн</b>			
<b>Всього інвестицій, тис. грн</b>			

Джерело: сформовано автором

Використання на практиці цього звіту дасть можливість проводити деталізований аналіз інвестиційної діяльності, про що детальніше буде описано у наступному параграфі роботи.

### **3.3. Застосування аналітичних процедур в управлінському обліку іншої звичайної діяльності.**

Сьогодні набуває все більшої популярності використання аналітичних процедур на практиці. Це пояснюється розвитком ринкових відносин й зростанням вимог до обґрунтованості висновків в управлінському обліку. Застосування аналітичних процедур спрямоване на визначення достовірності показників внутрішньої і зовнішньої звітності та оцінювання ефективності діяльності окремих структурних підрозділів та підприємства загалом. Основна передумова застосування аналітичних процедур передбачає посилення вимог до якості результатів управлінського обліку інвестиційної діяльності. Тому застосування цих процедур в управлінському обліку іншої звичайної діяльності є його складовою.

Проблемі застосування аналітичних процедур присвячено праці таких вчених як А. Аренс [23], С. Ф. Голов [67], Дж. Лоббек [23], З.-М. В. Задорожний [91], І. Я. Омецінська [92], Т. М. Писаренко [199], Н. М. Проскуріна [162], К. С. Суріна [192], А. В. Терлецька [198], О. О. Фальченко [198], І. Д. Фаріон [199], А. О. Шавлюк [220], М. Т. Щирба [225]. Незважаючи на значний науковий доробок вчених залишається відкритим питання щодо застосування аналітичних процедур в управлінському обліку іншої звичайної діяльності.

У процесі дослідження підходів до розуміння сутності терміну «аналітична процедура» нами виявлено, що єдиний підхід названого поняття відсутній. Визначення аналітичних процедур, наведені у працях вітчизняних і зарубіжних науковців розподіляється за наступними критеріями: 1) аналітичні процедури як методи отримання аудиторських доказів, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності контрольованого суб'єкта господарювання; 2) аналітичні процедури як аналіз

найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумково слабкі місця економічного суб'єкта, суперечності в інформаційних джерелах [225, с. 263-264].

Суріна К. С. зазначає, що на різних етапах аудиту аналітичні процедури виступають деталізованою диверсифікацією загальних процедур аудиту, які передбачають аналіз співвідношень і тенденцій між різними даними суб'єктами господарювання, а також виявлення зв'язків між цими показниками та визначення подальших напрямків розвитку такого суб'єкта. За рахунок цього забезпечується належний рівень доказовості професійного судження про достовірність фінансової звітності суб'єкта господарювання, його інвестиційної привабливості та безперервності діяльності, розширюється сфера застосування аудиту та підвищується якість його результатів [192].

Е. А. Аренс, Дж. Лоббек та Н. І. Дорош схильні розглядати аналітичні процедури як оцінку фінансової інформації, базованої на вивченні ймовірних співвідношень між фінансовими та нефінансовими даними [23, с. 205].

Згідно з позицією Ф. Л. Дефліза, Г. Р. Дженника, В. М. О'Рейлі, М. Б. Хірша, узгодженою з Положенням SAS 56, аналітичні процедури дозволяють здійснити обґрунтовані перевірки бухгалтерських рахунків класів господарських операцій і передбачають оцінку фінансової інформації, отриманої шляхом всебічного аналізу залежності між фінансовою і нефінансовою інформацією [232, с. 230.].

У Міжнародних стандартах з аудиту (МСА) наводиться визначення, що аналітичні процедури – це оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин (МСА 520) [229].

Проскуріна Н. М. вказує, що відповідно до цього визначення, аналітичні процедури розглядаються не тільки як виявлення, аналіз і оцінка співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності, й як вивчення зв'язку цих

співвідношень і закономірностей з іншою наявною інформацією або причин можливих відхилень. [162].

Також, аналітичні процедури передбачають аналіз зв'язків:

– між елементами фінансової інформації, які б, як очікується, відповідали передбачуваній картині, що ґрунтується на попередньому досвіді суб'єкта господарювання, наприклад відсотки валового прибутку;

– між фінансовою інформацією та відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників.

Британський економіст Р. Додж до аналітичних процедур, які він розглядає як «аналітичну перевірку», відносить такі процедури, як аналіз співвідношень різних фінансових даних, кількісних та якісних показників; порівняння отриманих даних з прогностичними іншими видів аналізу; порівняння останніх звітних даних з аналогічними даними минулих періодів, показниками в галузі; факторний аналіз для виявлення прихованих чинників; співставлення оцінки результатів аналізу з інформацією, отриманою від інших осіб [79, с.125].

За словами Щирби Т. М., аналітичні процедури охоплюють: аналіз співвідношень взаємопов'язаних фінансових показників (наприклад, темпів зростання заробітної плати та продуктивності праці) або фінансових і нефінансових показників (наприклад, заробітної плати і чисельності персоналу); аналіз взаємоузгодженості показників форм фінансової звітності і облікових регістрів; порівняння показників за поточний і минулі періоди; порівняння фактичних даних з даними бізнес-плану (прогностичними показниками); порівняння фактичних даних з прогнозами аудитора; розрахунок відносних коефіцієнтів звітного періоду і порівняння їх з нормативними значеннями; порівняння фактичних даних з прогнозами інших видів аналізу; аналіз дії непередбачуваних факторів; порівняння показників підприємства з показниками споріднених підприємств цієї галузі або середньогалузевими показниками; порівняння залишків на рахунках звітного періоду з відповідними залишками попередніх

періодів; дослідження незвичайних відхилень і причин їхнього виникнення; аналіз змін показників фінансової звітності і відносних коефіцієнтів протягом звітного періоду; оцінка результатів аналізу згідно з інформацією, що отримана від інших осіб [225].

Варто наголосити на тому, що в науковій літературі приділяється значна увага класифікації аналітичних процедур (див. табл. 3.9.).

Таблиця 3.9

### Класифікація аналітичних процедур

Аналітичні процедури	Стислий опис методів аналітичних процедур
Некількісні процедури	Процедури дозволяють виявити тільки ті статті фінансової звітності чи рахунки бухгалтерського обліку, в яких сталися лише суттєві зміни. Застосовуються методи, що дозволяють зробити висновок про повноту, законність і точність бухгалтерських рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації у формі документації щодо зборів, засідань, кореспонденції
Прості кількісні процедури	Застосовуються для встановлення взаємозв'язків між даними на бухгалтерських рахунках, наприклад шляхом аналізу коефіцієнтів, виявлення трендів, варіаційного аналізу. До них належать методи порівняння, відносних показників та інші традиційні прийоми економічного аналізу
Складні кількісні процедури	Зазвичай застосовуються або до загального сальдо за бухгалтерськими рахунками, або до чинників, які є причиною зміни у рахунках. Застосовуються методи з використанням економічних і статистичних моделей.

Джерело: [192]

Ми погоджуємося з Суріною К. С., що така класифікація є важливою для оцінки рівня ефективності використання потенціалу підприємства, дає можливість сформулювати думку про об'єктивні потреби в інвестиціях і альтернативних джерелах їх залучень. Серед вищеназваних типів аналітичних процедур за мірою достовірності даних, отриманих у результаті їх застосування, на першому місці перебувають складні аналітичні процедури щодо класів господарських операцій і залишків на рахунках бухгалтерського обліку [192].

Механізм застосування аналітичних процедур регламентується Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 520 «Аналітичні процедури». У Міжнародному

стандарті аудиту 520 Аналітичні процедури зазначено, що аналітичні процедури застосовуються:

- як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища;

- як процедури по суті, коли їхнє застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня;

- для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту [225, с.266-267].

Відповідно із Міжнародними стандартами аудиту, аналітичні процедури спрямовані на порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з: порівняльною інформацією за попередні періоди; очікуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації; аналогічною інформацією для галузі, наприклад порівняння відношення податків і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктів господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі [225, с.266-267].

Щодо аналітичних процедур в управлінському обліку інвестиційної діяльності, то вони, перш за все, пов'язані з релевантністю інформації відповідно до запиту користувача при прийнятті рішень щодо інвестиційної діяльності.

Варто наголосити на тому, що в науковій літературі відсутній єдиний підхід до розуміння сутності поняття «релевантна інформація» (див. табл. 3.10).

Проценко В. М. зазначає, що в управлінні підприємством релевантна інформація розглядається на таких трьох рівнях:

1. Синтаксичний рівень визначає зовнішню форму і структуру інформаційних повідомлень, він пов'язаний зі способом подання інформації незалежно від її смислових і споживчих якостей. На цьому рівні розглядаються

форми подання інформації для її передачі та зберігання. Повідомлення може бути представлено у вигляді знаків і символів, перетворено у форму електричних сигналів, закодовано і промодельовано для передачі за обраним каналом зв'язку. Релевантну інформацію, розглянуту тільки щодо синтаксичного аспекту, – називають релевативними даними.

Таблиця 3.10

### Визначення сутності терміна «релевантність облікової інформації»

Автор	Визначення «релевантність облікової інформації»	Змістова визначальна характеристика
В. М. Добровольський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова [78]	Облікові дані, які мають різне значення для різних альтернатив; безпосередньо пов'язані з конкретною альтернативою; стосуються певного майбутнього рішення; можуть вплинути на рішення, враховуються, представляють собою майбутні грошові потоки, відмінні для різних альтернативних рішень; обмежені альтернативними рішеннями	Облікові дані, що впливають на майбутнє рішення
А. Г. Загородний, Г. О. Партин, А. І. Ясінська [88]	Інформація, що має різне значення, для різних альтернатив, може вплинути на прийняття рішення і стосується певного майбутнього рішення, тобто витрат за таким рішенням, яких можна уникнути при виборі однієї з альтернатив	Інформація, що впливає на майбутнє рішення
О. В. Матвієнко, М. Н. Цивін [212, с. 29]	Релевантність інформації – характеристика ступеня відповідності облікового документа запиту користувача, знайденого в результаті інформаційного пошуку. Розрізняють змістову і формальну релевантність	Відповідність облікового документа запиту користувача
В. М. Проценко [164, с.132]	Релевантною інформацією називають будь-яку можливість, що дозволяє зменшити існуючу невизначеність. Ступінь релевантності відображає можливість ефективного її використання	Можливість зменшення невизначеності
Т. М. Слесар [184, с. 357]	Інформація, якій притаманна не лише оцінка ступеня відповідності, а й ступеня практичного застосування результату, а також ступеня соціального застосування варіанта вирішення задачі. Відображена в межах певних місяців облікова інформація дозволяє провести поглиблений аналіз і прийняти обґрунтовані управлінські рішення для досягнення запланованих результатів	Облікова інформація для прийняття управлінських рішень
В. Я. Фаріон [199, с. 487]	Під релевантністю облікової інформації треба зрозуміти певну бажану характеристику інформації, що може впливати на рішення користувачів, тобто визначати управлінські та інвестиційні рішення. Релевантність передбачає, що інформація повинна мати прямий стосунок або вигідне застосування в діях, для яких вона призначалася.	Бажана характеристика інформації для прийняття управлінського рішення

2. Семантичний рівень визначає смисловий зміст релевантної інформації і співвідносить її з раніше отриманою інформацією. Побудова техніко-економічних показників, проектування реквізитного складу документів, розробка логічної структури бази даних, створення системи класифікації та кодування.

3. Прагматичний рівень сприяє розкриттю цінності релевантної інформації в системі управлінських рішень. Даний рівень відображає споживчі властивості релевантної інформації. Якщо інформація є цінною, поведінка суб'єкта господарювання змінюється в потрібному напрямку. Прагматичний аспект проявляється тільки при наявності єдності релевантної інформації, споживача і поставленої мети [164, с.133].

Отже, на основі сучасних підходів до розуміння сутності релевантної інформації, виявлено, що в управлінському обліку інвестиційної діяльності релевантна інформація передбачає надання альтернативної, достовірної, надійної, своєчасної інформації управлінцям з метою усунення невизначеності ситуації й прийняття раціональних управлінських рішень.

Релевантність інформації дуже часто асоціюється із витратами підприємства (постійними і змінними; минулими, теперішніми і майбутніми) та доходами. Витрати і доходи, величина яких залежить від рішення, яке приймається певною посадовою особою, називаються релевантними. Нерелевантними слід вважати витрати і доходи, величина яких не залежить від того, яке саме управлінське рішення буде прийнято. Релевантними можуть бути лише майбутні (прогнозні, проєктні) витрати і доходи.

Постійні витрати залишаються незмінними тільки в межах релевантного діапазону. Релевантний діапазон – діапазон діяльності, в межах якого зберігається взаємозв'язок між величиною витрат і їх фактором.

Термін «релевантні дані» можна застосовувати як до витрат, так і до доходів. Ознаки релевантності та їх відмінність від нерелевантності подані в табл. 3.11.



Таблиця 3.11.

**Характеристика релевантних і нерелевантних доходів та витрат**

Доходи і витрати	
Релевантні	Нерелевантні
Можуть мати місце у майбутньому Різні для альтернативних рішень	Вже мали місце у минулому Однакові для альтернативних рішень
Можуть бути змінені завдяки рішенням	Не можуть бути змінені завдяки рішенням

У процесі прийняття управлінських рішень, які націлені на майбутнє, необхідно приймати до уваги лише релевантні витрати. Релевантними витратами і доходами доцільно послуговуватися під час вибору альтернативних варіантів управлінських рішень з метою вибору і прийняття найбільш вигідного з них. Релевантні доходи, за словами Фаріона І. Д., включають в себе ту вигоду, яку підприємство могло б отримати, проте втратило її внаслідок вибору іншого варіанта [199, с. 525]. Іншими словами, втрачена вигода у процесі розрахунку майбутнього результату або приєднується до можливих витрат, або ж віднімається від можливого доходу підприємства. Неврахування втраченої вигоди при проведенні певних розрахунків, як вірно стверджує Фаріон І. Д., призведе до викривлення кінцевого результату і на цій основі – до невірної управлінської рішення [199, с. 525].

З огляду на те, що релевантність інформації в управлінському обліку інвестиційної діяльності передбачає вибір серед альтернатив, то необхідно дослідити методики оцінки ефективності інвестиційних проєктів.

Ми погоджуємося з І. Д. Фаріоном і Т. М. Писаренко, що кожен оцінку треба починати з чіткого визначення, що саме має дати інвестиція. Виявлення проблеми, що буде розв'язана за допомогою даного інвестиційного проєкту, і визначення можливих альтернатив інвестиції є вирішальними аспектами для правильного аналізу [199, с. 525]. Вчені зазначають, що усі економічні розрахунки, які використовують для обґрунтування капіталовкладення, доцільно

базувати на проєктах і прогнозах майбутніх доходів і витрат. Помилковою є думка, що минулі умови залишаться незмінними і для нового проєкту. Це потребує від фінансового менеджера здатності прогнозувати майбутні ймовірні зміни сьогоденних умов за всіма показниками аналізу. Невизначеність майбутніх умов, що впливають на інвестиції, – це ризик невідповідності чекання й одержання недостатнього прибутку чи наявності збитку. Тільки ретельний аналіз і дослідження допоможуть зменшити можливість помилок [199, с.525].

Варто наголосити на тому, що єдиної методики до оцінювання ефективності інвестиційної діяльності не існує, проте є система показників, яка дає змогу оцінити ефективність інвестиційного проєкту з метою обґрунтування його доцільності (табл. 3.12.). Означена система показників дозволить управлінцям визначити найбільш вигідний проєкт для інвестування.

На основі представлених даних у таблиці 3.3 можна зробити висновки, що дані підходи до оцінки ефективності проєктів мають значну кількість показників з урахуванням фактора часу та рівня ризику. Враховуючи, що на досліджуваних нами підприємствах лише в 2016 році було понесено витрати на інвестиційну діяльність (тільки на ПрАТ «Славутський пивоварний завод») в розмірі 4 тис. грн на покращення стану основних засобів, досить складно без належного алгоритму та відповідної внутрішньої звітності здійснити аналіз доцільності інвестування в окремий проєкт.

На нашу думку, для проведення аналізу доцільності інвестування також доцільно визначити термін окупності проєкту з урахуванням ризику в часі (див. формулу 3.1).

$$T_o = \frac{NPV}{NPC} r \quad (3.1)$$

де, NPV – чистий дисконтований дохід (тис. грн); NPC – чисті дисконтовані витрати (тис. грн);  $r$  – ризик за інвестиційним активом (математичне сподівання недоотримання доходу від проєкту) (%).

Таблиця 3.12

## Показники оцінювання ефективності інвестиційного проєкту

Показник	Формула розрахунку	Значення показника
1	2	3
1. Чистий дисконтований дохід (NPV)	$NPV = \sum_{t=0}^{t=n} \frac{NCF_t}{(1+r)^t} - \sum_{t=0}^{t=n} \frac{Inv_t}{(1+r)^t}$ <p>де NPV - сума чистого приведеного (дисконтованого) доходу за проєктом при одноразовому здійсненні інвестиційних витрат;  n – число інтервалів планування проєкту;  <i>NCF<sub>t</sub></i> – чистий грошовий потік за інтервал t;  <i>r<sup>t</sup></i> – ставка дисконтування за період t;  <i>Inv<sub>t</sub></i> – величина інвестиційних витрат в період t</p>	Використовується для визначення абсолютної величини ефекту від реалізації проєкту.
2. Внутрішня норма дохідності (IRR)	$IRR = r_1 + \frac{NPV r_1}{NPV r_1 - NPV r_2} (r_2 - r_1)$ <p>де IRR - внутрішня норма прибутковості;  <i>r<sub>1</sub></i> – ставка дисконту, при якій значення NPV максимізується;  <i>r<sub>2</sub></i> – ставка дисконту, при якій значення NPV мінімізується.</p>	Розраховується верхня межа припустимого рівня дисконтованої ставки, перевищення якої робить проєкт збитковим
3. Індекс дохідності (IL)	$IL = \frac{IRR - K_a}{K_a}$ <p>де <i>K<sub>a</sub></i> – дохідність інвестиційної альтернативи, у частках одиниці.</p>	Показує збільшення додаткового доходу інвестиційної альтернативи
4. Модифікована внутрішня норма дохідності (MIRR)	$MIRR = \sqrt[n]{\frac{\sum_{t=0}^{t=n} NCF_t (1+r)^{n-1}}{\sum_{t=0}^{t=n} \frac{Inv_t}{(1+r)^t}}} - 1$ <p><i>NCF<sub>t</sub></i> – чистий грошовий потік у році t;  <i>Inv<sub>t</sub></i> - величина інвестиційних витрат в період t</p>	Модифікована внутрішня норма дохідності передбачає надходження такої внутрішньої норми дохідності, яка дозволяє співставити поточну оцінку інвестиційних витрат та майбутню вартість грошового потоку за проєктом, розраховується при визначенні відсоткової ставки
5. Дисконтований період окупності (DPP)	$DPP = j + \frac{\sum_{t=0}^{t=n} \frac{Inv_t}{(1+r)^t} - \sum_{t=0}^j \frac{NCF_t}{(1+r)^t}}{\frac{NCF_{j+1}}{(1+r)^j}}$ <p><i>DPP</i> - динамічний строк окупності;  j – коефіцієнт дисконтування;  <i>Inv<sub>t</sub></i> – величина інвестиційних витрат в період t;  <i>NCF<sub>t</sub></i> – чистий грошовий потік у році t.</p>	Визначає проміжок часу необхідний для того, щоб відшкодувати початкові інвестиції з урахуванням часу

1	2	3
6. Індекс рентабельності інвестицій (PI)	$PI = \sum_{t=0}^{t=n} \frac{NCF_t}{(1+r)^t} \div \sum_{t=0}^{t=n} \frac{Inv_t}{(1+r)^t}$ <p>PI – індекс доходності інвестиційного проекту;  n – число інтервалів планування проекту;  NCF<sub>t</sub> – чистий грошовий потік у році t;  r – ставка дисконтування</p>	Використовується для визначення відносної величини ефекту від реалізації проекту
7. Коефіцієнт ефективності інвестицій (ARR)	$ARR = \frac{\sum_{t=1}^{t=n} EBIT_t (1-T)}{\frac{Inv_0 + L}{2}}$ <p>ARR – коефіцієнт ефективності інвестицій;  EBIT<sub>t</sub> – валовий прибуток</p>	Дозволяє визначити співвідношення між середньорічними надходженнями та початковими інвестиціями
8. Коефіцієнт Дженсена	$E(r_p) - r_f = \beta_p [E(r_m) - r_f] + e$ <p>де E(r<sub>p</sub>) - очікувана дохідність портфеля;  E(r<sub>m</sub>) - очікувана дохідність ринку;  β<sub>p</sub> - систематичний ризик за активом або портфелем;  e – випадкова помилка моделі</p>	Реалізована очікувана дохідність активу або портфеля за певний час є лінійною функцією безризикованої очікуваної дохідності плюс премія за ризик, яка залежить від систематичного ризику за портфелем, плюс випадкова помилка
9. Коефіцієнт рентабельності інвестицій (ROI)	$ROI = \frac{ЧП_p}{Inv}$ <p>ЧП<sub>p</sub> – річна сума дисконтованого чистого прибутку у фазі експлуатації інвестиційного проекту;  Inv – інвестиційні витрати</p>	Дає змогу визначити, яку суму інвестиції треба витратити для отримання однієї грошової одиниці чистого прибутку
10. Техніка Феймана	$r_p = r_f + \beta_p (r_m - r_f)$ <p>де r<sub>p</sub> - це фактична дохідність портфеля  <math display="block">DR_p = r_m - r_p</math> де r<sub>p</sub> - очікувана дохідність портфеля за досліджуваний період;  DR<sub>p</sub> – диференційний дохід для досліджуваного портфеля;  β<sub>p</sub> – систематичний ризик.  <math display="block">\beta_{kp} = \frac{\sigma_p}{\sigma_m}</math> β<sub>kp</sub> – ступінь диверсифікації  де σ<sub>p</sub>, σ<sub>m</sub> – стандартні відхилення відповідно портфеля та ринку;  <math display="block">r_p = r_f + \beta_{kp} (r_m - r_f)</math> де r<sub>p</sub> – очікувана дохідність портфеля за досліджуваний період;  <math display="block">r_p = r_f + \beta_p (r_m - r_f)</math> β<sub>p</sub> – систематичний ризик  <math display="block">NS_p = r_p - r_p</math> NS<sub>p</sub> – чиста селективність</p>	Дозволяє виявити, чи є певний портфель достатньо диверсифікований порівняно з ринком інвестиційних інструментів

Варто також наголосити на тому, що для здійснення іншої звичайної діяльності на підприємстві повинен забезпечуватися вибір найбільш доцільного інвестиційного проєкту серед можливих альтернатив. Перебуваючи на досліджуваних підприємствах, управлінцям було важко визначитися з доцільністю інвестування ресурсів на певний проєкт. Це пояснюється відсутністю відповідного внутрішнього управлінського звіту іншої звичайної діяльності. Так, З.-М. В. Задорожний та І. Омецінська зазначають, що на підприємствах доволі часто виникають проблеми з розробленням форм внутрішньогосподарської звітності. Якщо на великих підприємствах можуть бути фахівці з управлінського обліку та звітності або створений відповідний відділ, то середні, малі і мікропідприємства часто не мають можливості залучати таких спеціалістів та формують внутрішньогосподарську звітність хаотично за відсутності попередньо розроблених стандартизованих її форм. Відсутність належного інформаційного забезпечення системи управління призводить до прийняття необґрунтованих і помилкових управлінських рішень [92].

У зв'язку із зазначеним, ми пропонуємо сформулювати внутрішній управлінський звіт про іншу звичайну діяльність за центрами відповідальності для підприємств пивоварної галузі (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

### Управлінський звіт про іншу звичайну діяльність

№ з/п	Центр відповідальності	Перелік показників	Варіант 1	Варіант 2	Варіант 3	Відповідальна особа
1.	Фінансова служба	Чистий дисконтований дохід, тис. грн				
		Внутрішня норма дохідності				
		Коефіцієнт ефективності інвестицій				
		Термін окупності (роки)				

Джерело: складено автором

На основі заповнених даних таблиці, управлінці повинні вибирати проєкт за умови забезпечення найвищого рівня рентабельності, внутрішньої норми дохідності, коефіцієнта ефективності та найменшого періоду окупності інвестиційного проєкту.

### **Висновки до розділу 3**

1. На сьогодні в науковій літературі немає єдиного підходу до розуміння сутності поняття «фінансова діяльність підприємства», що ускладнює реалізацію принципів управлінського обліку. Найбільш поширеними його ключовими ознаками є посередництво у сфері фінансів і страхування, діяльність щодо зміни капіталу, фінансове забезпечення діяльності підприємства, комплекс завдань для забезпечення інвестиційної та операційної діяльності, фінансові відносини, процес формування грошових фондів. На основі виокремлених змістових визначальних характеристик, сформуване авторське розуміння поняття «фінансова діяльність підприємства», як діяльності, що пов'язана зі зміною капіталу, що передбачає формування фінансових ресурсів забезпечення операційної та інвестиційної діяльності підприємства в системі ринкових відносин.

2. Фінансові витрати і фінансові доходи є ширшими поняттями і їх не можна використовувати в тому розумінні, як вони представлені в назві рахунків бухгалтерського обліку. Тому потрібно використовувати поняття «витрати фінансової діяльності та «доходи фінансової діяльності», оскільки вони значно вужчі за змістом та сприяють кращій деталізації операцій в управлінському обліку підприємств пивоварної галузі. Відтак, доцільно формувати аналітичні рахунки до субрахунків 951, 952, 731, 732, 733. Це дозволить більш детально вести управлінський облік за місцем виникнення доходів та витрат у частині фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі.

3. З метою забезпечення працівників менеджменту і власників оперативною інформацією про результати фінансової діяльності доцільно складати запропоновану у роботі внутрішньогосподарську звітність з цього виду діяльності. Форма звітності №2 «Звіт про фінансові результати (сукупний дохід)», яка подається щоквартально наростаючим підсумком з початку року не надає внутрішнім користувачам такої інформації, а є узагальненою і часто запізнілою для прийняття оперативних управлінських рішень.

4. Інвестиційна діяльність підприємства – це діяльність, що спрямована на розширення економічного потенціалу підприємства в ході пошуку та розміщення коштів з метою отримання прибутку чи соціальних вигод. Оскільки така діяльність передбачає залучення різних видів інвестицій, то в роботі запропоновано форму внутрішнього звіту відображення інвестиційної діяльності в управлінському обліку. Запропонований авторський підхід до укрупнення та деталізації рахунків й субрахунків сприятиме удосконаленню ведення управлінського обліку інвестиційної діяльності. Управлінський облік витрат, доходів та фінансових результатів від інвестиційної діяльності доцільно вести в розрізі аналітичних рахунків до субрахунків запропонованих рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Дохід від іншої інвестиційної діяльності», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Витрати інвестиційної діяльності». Сальдо рахунків 96 і 72 пропонуємо списувати не на рахунок 792 «Результат фінансових операцій», а на рахунок 793, перейменувавши його на «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності».

5. Застосування аналітичних процедур в управлінському обліку сприяє виявленню «вузьких місць» підприємств пивоварної промисловості, оціненню релевантності інформації, визначенню допущених помилок, прогнозуванню фінансово-господарської діяльності у короткостроковій та довгостроковій перспективах.

В управлінському обліку інвестиційної діяльності релевантна інформація

передбачає надання альтернативної, достовірної, надійної, своєчасної інформації управлінцям з метою усунення невизначеності ситуації та прийняття раціональних управлінських рішень. Оскільки релевантність інформації асоціюється з доходами та витратами, в роботі окреслено показники, які дозволяють оцінити ефективність інвестиційного проєкту з урахуванням часу та чинника ризику. Запропонована автором форма управлінського звіту іншої звичайної діяльності вміщує визначену систему показників для обґрунтування доцільності інвестування проєкту серед можливих альтернатив.



## ВИСНОВКИ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в розробленні теоретико-методичних засад та наданні практичних рекомендацій щодо управлінського обліку звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості. Основні науково-практичні результати представлено у наступних висновках:

1. Аналізуючи підходи учених до розгляду особливостей управлінського обліку, його генезису та місця в системі управління підприємством, управлінський облік потрібно розглядати як інтегровану систему збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів, витрат і фінансових результатів підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю, досягнення поточних й стратегічних цілей і підвищення ефективності діяльності підприємства. При цьому кращому розумінню сутності управлінського обліку повинно сприяти використання на практиці запропонованої у дисертації концепції цього обліку.

2. Структура механізму управлінського обліку повинна включати: загальні та спеціальні принципи, які доповнено принципом прогностичності та моделювання, стійкості, безпеки та етичності; функції, які доповнено такими як: стандартизації, синергетичною і забезпечення інвестиційної привабливості; інструменти з удосконаленою їх класифікацією та методичну послідовність дій щодо спостереження, реєстрації та оброблення інформації в руслі забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату підприємств пивоварної промисловості.

3. Суттєвий вплив на організацію управлінського обліку мають організаційно-технологічні особливості пивоварних підприємств в частині пошуку резервів та усунення «вузьких місць» у процесі забезпечення належного функціонування підприємства та підвищення фінансових результатів звичайної

діяльності. Автором запропоновано послуговуватися комбінацією теорії обмежень, концепцією ощадливості та концепцією «шість сигм» для усунення нерациональних витрат і подолання «вузьких місць», забезпечення якості продукції на підприємствах пивоварної промисловості й організації управлінського обліку.

4. Кожне підприємство пивоварної промисловості має власний підхід до формування виробничої калькуляції, але спільним є те, що вони мають наближений виробничо-технологічний процес та однакову рецептуру, яка відображається на рахунку 23. У зв'язку з тим, що на базових підприємствах прослідковується значне укрупнення витрат на одиницю собівартості продукції, які формує економіст, доцільно здійснювати деталізацію витрат на рахунках 23 і 91 відповідно до запропонованої номенклатури калькуляційних статей і класифікації загальновиробничих витрат в управлінському обліку. Це, разом із складанням внутрішнього звіту начальника цеху, сприятиме виявленню непродуктивних витрат та їхньому усуненню. З метою удосконалення управлінського обліку основної діяльності підприємств пивоварної промисловості доцільно здійснювати бюджетування витрат і його автоматизацію, а також відкривати запропоновані у дисертації аналітичні рахунки до субрахунка 701.

5. Вдосконаленню управлінського обліку іншої операційної діяльності повинно сприяти: налагодження запропонованої відповідності між іншими операційними доходами і іншими витратами операційної діяльності в їх аналітичному розрізі; відкриття аналітичних рахунків до субрахунків 949 і 719; складання рекомендованих форм внутрішньогосподарської звітності пов'язаних із цим видом діяльності.

6. З метою поглиблення теоретико-методичних засад обліку та формування звітності за центрами відповідальності доцільно складати щомісячно звіт центрів відповідальності, який повинен містити порівняння фактичних і планових показників діяльності центрів відповідальності. Відповідно, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє і вивчає відхилення фактичного обсягу витрат від запланованого. Після цього контролер з управлінського обліку повинен

надати необхідні консультації та рекомендації керівникам центрів відповідальності і запропонувати необхідні корективи їх роботи.

7. З метою удосконалення методичних аспектів управлінського обліку фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості сформоване авторське розуміння поняття «фінансова діяльність підприємства», як діяльності, яка пов'язана зі зміною капіталу, що передбачає формування фінансових ресурсів забезпечення операційної та інвестиційної діяльності підприємства в системі ринкових відносин. Фінансові витрати і фінансові доходи є ширшими поняттями і їх не можна використовувати в тому розумінні, як вони представлені в назві рахунків. Тому є необхідність у використанні поняття «витрати фінансової діяльності» та «доходи фінансової діяльності», оскільки вони значно вужчі та сприяють кращій деталізації операцій в управлінському обліку підприємств пивоварної галузі. Відтак, запропоновано формувати аналітичні рахунки до субрахунків 951, 952, 731, 732, 733. Це дозволить більш детально вести управлінський облік за місцем виникнення доходів та витрат у частині фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі.

8. Для відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку обґрунтовано необхідність його ведення в розрізі аналітичних рахунків до субрахунків запропонованих нових назв рахунків 72 «Дохід від участі в капіталі», 74 «Дохід від іншої інвестиційної діяльності», 96 «Витрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати інвестиційної діяльності». Сальдо рахунків 96 і 72 потрібно списувати не на рахунок 792 «Результат фінансових операцій», а на рахунок 793, змінивши його назву на «Фінансовий результат від інвестиційної діяльності».

9. Застосування аналітичних процедур управлінського обліку сприяє виявленню «вузьких місць» підприємств пивоварної промисловості, оціненню релевантності інформації, визначенню допущених помилок, прогнозуванню фінансово-господарської діяльності у короткостроковій та довгостроковій перспективах. Оскільки релевантність інформації асоціюється з доходами та

витратами, в роботі окреслено показники, які дозволяють оцінити ефективність інвестиційного проєкту з урахуванням часу та чинника ризику у запропонованій формі управлінського звіту іншої звичайної діяльності. Визначена система показників у звіті призначена для обґрунтування доцільності інвестування проєкту серед наявних альтернатив.

Основні результати дослідження використовуються у діяльності в межах підприємств і університету (Додаток Г).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкин Я. Ф. Організація управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. В. 3 (89). С.117–125.
2. Аверкин Я. Ф. Поведінка витрат підприємства пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. В. 4 (90). С.111–119.
3. Аверкин Я. Ф., Задорожний З.-М. В. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т.1. № 28. С.114–120.
4. Аверкин Я. Ф. Облік доходів та фінансових результатів операційної діяльності. *Бізнес Інформ*. 2019. № 11. С. 282–289.
5. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 3(93). С. 5–22.
6. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік фінансової діяльності підприємства. Міжнародний науковий періодичний журнал «Modern Scientific Researches». 2020. В. 14. С. 52–56. (Copernicus, GScholar).
7. Аверкин Я. Ф. Теоретичні аспекти відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку. *The International Scientific Periodical Journal «SworldJournal»*. 2021. Issue № 8. Part 4. С. 65–69. (Index Copernicus).
8. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Значення 1С: Бухгалтерія 8 для України у веденні управлінського обліку на промисловому підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом: матеріали всеукр. наук.-практ. конф. (Спілка автоматизаторів бізнесу, м. Київ, 21 лютого 2018 р.)*. Київ, 2018 – С. 4–9.
9. Аверкин Я. Ф., Задорожний З.-М. В. Застосування інформаційних технологій в обліково-аналітичній діяльності суб'єктів господарювання. *Сучасні*

*проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти:* зб. наук. праць за матеріалами II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 29-30 березня 2018 р). Дніпро, 2018. С. 686–693.

10. Аверкин Я. Ф., Сутнісна характеристика управлінського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні:* зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.). Тернопіль, 2018. С.365–368.

11. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік собівартості в пивоварній галузі: методика, автоматизація та організація. *Перспективні напрями розвитку економіки, обліку, менеджменту та права: теорія і практика:* зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. Ч.2. (м. Полтава, 25 червня 2018 р.). Полтава, 2018. С. 53–54.

12. Averkyn Ya. Development of managerial accounting function in the conditions of institutional changes. *New look in world science: proceedings of XXV International scientific conference*, Morrisville, Lulu Press., 2018, P:10–14.

13. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф., Автоматизовані інформаційні системи у веденні управлінського обліку на підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом:* зб. тез II Всеукр. наук.-практ. конф. Київ, 2019. С. 8–11.

14. Аверкин Я. Ф. Витрати підприємств пивоварної галузі. *Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів і права:* зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. Ч 1. (м. Полтава, 12 липня 2019 р.). Полтава, 2019. С. 18–19.

15. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Використання програмного забезпечення «1С:Підприємство 8» у підготовці економістів з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. *Нові інформаційні технології управління бізнесом:* зб. тез III Всеукр. наук.-практ. конф. Київ, 2020. С. 8–11.

16. Аверкин Я. Ф. Фінансові ресурси у забезпеченні фінансової діяльності

підприємств пивоварної галузі. Актуальні проблеми розвитку фінансової системи України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів: зб. тез I Всеук. наук.-практ. конф. ( м. Херсон 22 червня 2020 року). Херсон, 2020. С. 206–209.

17. Аверкин Я. Ф. Значення центрів відповідальності на підприємствах пивоварної промисловості при прийнятті антикризових управлінських рішень. *Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах*: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (28 грудня 2020 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2020. С.59–63.

18. Аверкин Я. Ф. Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів* : матеріали Міжнар. кругового столу., 28 травня 2021 р. Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 13–17.

19. Аверкина М. Ф. Забезпечення стійкого розвитку міст та агломерацій: теорія, методологія, практика : монографія. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. 496 с.

20. Аверкина М.Ф. Забезпечення стійкого розвитку міст та агломерацій: теорія, методологія, практика : монографія. Луцьк : РВВ Луцького НТУ, 2015. 496 с.

21. Азаренкова Г. М., Михайленко Р. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. для самост. вивч. Київ : Знання-Прес, 2004. 291 с.

22. Аранчій В. І. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ: Професіонал, 2004. 304 с.

23. Аренс А.б Лоббек Дж. Аудит / Пер. с англ.; гл.ред. сериї проф. Я. В. Соколов. Москва : «Финансы и статистика», 560 с.

24. Атамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 440 с.

25. Атамас П. Й. Актуальні питання обліку, аналізу і аудиту: теорія та

практика : колективна монографія : у 2 т. / за ред. П. Й. Атамас. Дніпропетровськ : ФОП Дробязко С.І., 2014. Т. 1. 216 с.

26. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О'Рейлли, М.Б. Хирш пер. с англ.; под. ред. Я.В. Соколова. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 542 с.

27. Бажерян Е. М. Учет как одна из главных функций управления предприятием. *Совершенствование учета и анализа эффективности производства*: тез. докл. межреспубл. науч. конф. Рига, 1990. С. 124-128.

28. Баканов М. И., Чернов В. А. Управленческий учет: торговая калькуляция: учеб. пособ. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 255 с.

29. Баланюк І. Ф. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством. *Вісник Прикарпатського університету: Економіка*. 2015. Вип. 11. С. 250-254. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu\\_Ekon\\_2015\\_11\\_50](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vpu_Ekon_2015_11_50)

30. Бажерян Е. М., Учет как одна из главных функций управления предприятием. Тез. докл. межреспубл. науч. конф.: Совершенствование учета и анализа эффективности производства. Рига, 1990. 124-128, с. 14.

31. Бандурка О. М., Коробов М. Я., Орлов П. І., Петрова К. Я. Фінансова діяльність підприємства : підручник. 2-е вид., переробл. і доповн. Київ: Либідь, 2002. 384 с.

32. Барановська Т. В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: автореферат дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Житомир : ЖДТУ, 2005. 278 с.

33. Белоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*, 2007. № 4. С. 35–40.

34. Белоусова І.А. Управлінський облік в системі бухгалтерського обліку. *Вісник. Житомир*, 2000. №12. С. 62.

35. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. *Інвестиції*, 2011. №4. С.3–10.



36. Безценна Е. Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах – URL : <http://lexandbusiness.ru/view-article.php?id=4551>.

37. Безруких П. С., Кашаев А. Н., Комисарова И. П. Учёт затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации). Москва : Финансы и статистика, 1989. 223 с.

38. Бендар М. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 352 с.

39. Белоліпецький В. Інвестиційна діяльність фірми *Консультація директора*, 1997. № 14. С. 18–21.

40. Білуха М. Т. Проблеми реформування бухгалтерського обліку та контролю в Україні. Матеріали міжвуз. наук.-практ. конф. 15 – 16 травня 1997 р. м. Львів. Львів, 1997. С. 3–7.

41. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ, 2000. 692 с.

42. Бланк І. О., Стоянова Є.С., Бикова Є.В. Фінансовий менеджмент: підручник. Москва : Перспектива, 1998. 252 с.

43. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учебник. Киев : Ника Центр, 1999. 528 с.

44. Бозуленко О. Я., Бозуленко О. Ю. Системи менеджменту якості та безпечності продукції. Оцінка показників якості слабоалкогольних напоїв та їх зберігання. *Інноваційні технології та підвищення ефективності виробництва харчових продуктів*: матеріали Всеук. наук.-практ. конф. в заочній формі (7 квітня 2020 року). Умань, 2020. С. 45–48.

45. Бондарчук Н. В. Управлінський облік як основа для створення нових і ефективних систем управління підприємством. URL: <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/2011/v2i3/42.pdf>.

46. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2002. № 2. С. 45–53.

47. Бородкин А. С. «Шоковая терапия» для бухгалтерского учета. *Світ бухгалтерського обліку*, 2007. № 1. С. 41–46.

48. Бортников А. П. Нормативный учет затрат на производство: учеб. пособ. Москва : Финансы и статистика, 1982. 64 с.

49. Бочаров В. В. Финансово-кредитные методы регулирования рынка инвестиций. Москва : Финансы и статистика, 2009. 176 с.

50. Братчук Л. М. Облікова політика як складова системи бухгалтерського обліку та управління господарською діяльністю. *АгроІнКом*, 2012. №1–2. С. 52–57.

51. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. *Облік і фінанси*, 2020. № 1 (87). С. 13–19.

52. Бруханський, Р. Ідентифікація специфічних функцій стратегічного управлінського обліку. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн*, 2020. Випуск. 1. С. 7-18.

53. Булгакова С. В. Структурирование процедур и инструментов управленческого учета. *Вестник ВГУ (Сер.: Экономика и управление)*, 2006. № 1. С. 169–173.

54. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Т. А., Герасимчук Н. В. Бухгалтерський управлінський облік. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.

55. Бутинець Ф.Ф. Управлінський облік: зміст, значення, перспективи розвитку. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту*, 1998. №8. С. 4.

56. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ЖТІ, 2000. 640 с.

57. Бухгалтерський облік в Україні. навч. посіб. / За ред. Р. Л Хом'яка. «Національний університет «Львівська політехніка». Львів, 2003. 820 с.

58. Валуєв Б. І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді. *Вісник ЖДТУ*, 2008. № 1(23). С. 60–65.

59. Валуєв Ю. Б. Процесно-функціональне управління промисловим підприємством : монографія. Одеса : Інститут проблем ринку та економіко-екологічних досліджень НАН України, 2011. 298 с.

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

61. Волошина-Сідей В. В. Формування механізмів взаємозв'язку фінансового та управлінського обліку витрат операційної діяльності з використанням методики бюджетування. *Ефективна економіка*, 2019. № 10. – URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7325> (дата звернення: 29.06.2021). DOI: [10.32702/2307-2105-2019.10.56](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.10.56).

62. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов. Москва : ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2012. 528 с.

63. Гаррисон Джордж Чартер. Стандарт-кост. Система нормативного учета себестоимости: пер с англ. Москва : Оргучет, 1933.

64. Герчикова И. Н. Финансовый менеджмент. Москва : Консалтбанкир, 1996. 208 с.

65. Глущенко А. В., Самедова Е. Н. Концептуальные основы управленческого учета. *Финансы. Бухгалтерский учет*, 2012. № 4. URL: <http://www.volsu.ru/struct/generalservices/publish/vestniki/lastmagazine/ser-3-economy-2%2821%29-2012/4.pdf> (дата звернення 19.08.2018).

66. Голов С. Ф., Єфименко В.І. Фінансовий і управлінський облік. Київ : Лібра, 1996. 546 с.

67. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ : Лібра, 2003. 704 с.

68. Головацька С. І., Попович М. П. Олікова політика підприємств з виробництва пива: вплив організаційно-технологічних особливостей. *Інфраструктура ринку*, 2017. В. 14. С.332–335.

69. Гончаренко Л. П. Инвестиционный менеджмент: учеб. пособ. Москва :

КНОРУС, 2005, 256 с.

70. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV. – URL: Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення 10.10.2018).

71. Гудзь Н. В. Облік витрат і доходів фінансової та інвестиційної діяльності. – URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/13568/1/2013%20Фінансова%20інвестиційна%20діяльність.pdf>.

72. Гуцайлюк З. В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції Монографія. Тернопіль : Крок, 2013. 176 с.

73. Давидюк Т. В., Манойленко О. В., Ломаченко Т. І., Резніченко А. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Харків : Видавничий дім «Гельветика», 2016. 392 с.

74. Дерев'янюк С. І., Олійник С. О. та ін. Основи аудиту: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 328 с.

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

76. Дерій В. А. Місце рахунків витрат і доходів підприємств у планах рахунків бухгалтерського обліку. *Галицький економічний вісник*, 2011. №1(30). С.133–143.

77. Дука А. П. Теорія та практика інвестиційної діяльності. Інвестування: навч. посіб. Київ : Каравела, 2007. 424 с.

78. Добровський, В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С. Управлінський облік : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. Київ : КНЕУ, 2003. 235 с.

79. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита / Пер. с англ.; предисловие С. А. Стукова. Москва: Финансы и статистика; ЮНИТИ, 1992. 240 с.

80. Домарецький В. А. Технологія солоду та пива. Київ : ІНКОС, 2016. 432 с.

81. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : пер. с

англ./ под ред. С.А. Табалиной. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. 560 с.

82. Єгорова О. М. Методичні засади оцінки ефективності інвестиційної діяльності торговельного підприємства. *Молодий вчений*, 2018. №7 (59). С. 263–269.

83. Єремян О. М. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (наприкладі консервного виробництва України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2005. 17 с.

84. Єршова Н.Ю. Концептуальні основи стратегічного управлінського обліку. *Проблеми економіки*, 2017. № 1. С. 195–202.

85. Житний П. Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем : методологія та організація : монографія. Луганськ : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. 352 с.

86. Завадський Й. С. Менеджмент. Management. – т.1. Київ: Україно – фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1997. 258 с.

87. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.

88. Загородній А. Г., Партин Г. О., Ясінська А. І. Аналіз релевантної управлінської інформації при прийнятті інвестиційних рішень з урахуванням впливу чинників ризику. *Вісник Львівської комерційної академії*, 2011. Вип. 35. С. 132–136.

89. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві. Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 2006. 336 с.

90. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: методологія та організація: дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 Тернопіль, 2007. 472 с.

91. Задорожний З. В., Давидович І. Є., Омецінська І. Я. Управлінський облік. Тернопіль: ХАЙ-ТЕК ПРЕС, 2010. 280 с.

92. Задорожний З.-М., Омецінська І. Я. Проблемні аспекти обліку фінансових

результатів у будівництві. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*, 2020. Вип. 3. С. 225–237. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2020.03.225>.

93. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.08.2019).

94. Закон України «Про інвестиційну діяльність»: від 18 вер. 1991 р. № 47. – URL :[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12?find=1&text=інвестиційна+діяльність#w2\\_2](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12?find=1&text=інвестиційна+діяльність#w2_2) (дата звернення: 08.10.2020).

95. Зятковський І. В., Зятковська Л. І., Романів М. В. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. Чернівці : Золоті литаври, 2007. 274 с.

96. Энтони Р., Дж. Рис. Учет: ситуации и примеры. Москва, 1993. 560 с.

97. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 (rada.gov.ua) URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.

98. Иванов Г. И. Инвестиции: сущность, виды, механизмы функционирования. Ростов-на-Дону : Феникс, 2002. 352 с.

99. Ивашкевич В. Организация управленческого учёта по центрам ответственности и местам формирования затрат. *Бухгалтерский учёт*, 2000. № 5. С. 56–60.

100. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. Москва : Экономист, 2003. 618 с.

101. Камінська Т. Г. Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві. – URL: <http://magazine.faaf.org.ua/upravlinskiy-oblik-analiz-i-kontrol-v-sistemi-menedzhmentu-na-pidpriemstvi.html> (дата звернення: 06.07.2021).

102. Канцуров О. О. Удосконалення методології досліджень бухгалтерського обліку Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. Тез та доп. I Міжнар. науков.-практ. інтернет-конф. (21 лютого 2013 року) м. Київ, 2013. С. 55-59.
103. Каплун О. А. Облік і контроль виробничих витрат пивоварної промисловості: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.06, Тернопіль, 2003. 215 с.
104. Карпенко О. В.. Управлінський облік : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 296 с.
105. Карпова Т. П. Управленческий учет : учебник. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 350 с.
106. Кірейцев Г. Г Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2007. 236 с.
107. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад. Изд. 2-е, перераб. и доп. Житомир: ЖГТУ, 2011. 76 с.
108. Ковтун Н. Теоретичні засади інвестиційного процесу та інвестиційної діяльності : співвідношення основних понять та категорій. *Вісник київського національного університету ім. Т. Шевченка*, 2008. № 101. С. 25–29.
109. Концептуальні основи розвитку системи бухгалтерського і управлінського обліку та звітності: монографія / за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 288 с.
110. Корецький М. Х., Дацій Н. В. Управлінський облік: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 296 с.
111. Коробкіна З. В., Романенко О. Л. Товарознавство смакових товарів : підручник. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2003. 379 с.
112. Коцюба О. С. Методологія оцінювання економічної ефективності інвестиційних проєктів підприємств в умовах невизначеності : автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.04. Київ, 2021. 36 с.

113. Кравчук О. М., Лещук В.П. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 504 с.
114. Крамаренко Г. О., Чорна О. Є. Фінансовий менеджмент. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 520 с.
115. Красова О. С. Управленческий учет в США.. Москва: Горячая линия бухгалтера, 2006. 168 с.
116. Крупка Я. Д. Облік інвестицій: монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2001. 302 с
117. Крупка Я. Д., Питель С.В., Мельничук І. В. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. Тернопіль, ТАЙП, 2011. 234 с.
118. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Микитюк Н. Я. та ін. Фінансовий облік : підручник. Київ : Хайтек-Прес, 2011. 544 с.
119. Кутах К. М. Впровадження системи управління якістю продукції на підприємствах. *ТАРП*, 2014. № 5 (15). С. 24–26.
120. Кулинич М.Б. Еволюція предмета і методу бухгалтерського обліку. *Науковий вісник ВДУ ім. Лесі Українки. Екон. Науки*, 2008. № 7. С. 218–225.
121. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності : наук.-практ. посібник. Чернівці : Місто, 2003, 156 с.
122. Любар О. О., Григораши М. В. Організаційні основи подоводу обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*, 2018. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6757> (дата звернення 28.06.2021). DOI: [10.32702/2307-2105-2018.12.86](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2018.12.86).
123. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2008. 608 с.
124. Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. Історія обліку: світ та Україна, погляд крізь роки. Тернопіль : Зорепад, 1998. 151 с.
125. Любенко Н. М. Фінанси підприємств : навч. посіб. Київ: Центр



учбової літератури, 2005. 264 с.

126. Манів З. О., Луцький І.М. Економіка підприємств : навч. пос. Київ : Знання, 2004. 580 с.

127. Масленніков Є. І., Данилов Р.І. Ефективність управління інвестиційним портфелем промислового підприємства. *Теорія і практика економіки та управління промисловими підприємствами*, 2015. №5 (21). С. 83–88.

128. Мних Є. В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку і аудиту в Україні. *Світ бухгалтерського обліку*, 1997. №1. С. 7-9.

129. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7). Звіт про рух грошових коштів. – URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019) (дата звернення 12.08.2020).

130. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова / Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. 1272 с.

131. Мирзоев Р. Г. Харченко А.Ф. Основные процедуры системных исследований: учеб. пособие. Санкт-Петербург ГУАП, 2012. 180 с.

132. Молчанов С. С. Бухгалтерский учет за 10 дней. Москва : Проспект, 2009. 264 с.

133. Мошковська О. А. Управлінський облік на молокопереробних підприємствах. Автореф. дис. д-ра економ. наук. 08.00.09. К. 2017. 40 с.

134. Муравський В.В. Интегрированная отчетность: технологии формирования и визуализации учетной информации. *Вестник университета Туран*, 2018. №4. С. 74–79.

135. Нагірська К. Є. Наукова концепція управлінської звітності: системний підхід до побудови і розвитку. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія «Економічні науки»*, 2012. №1(56). С. 78–86. URL: <http://econjournal.vsau.org/files/pdfa/532.pdf>.

136. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1

«Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 25.09.2019).

137. Нападовська Л. В. *Управлінський облік: монографія*. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 450 с.

138. Нападовська Л. В. *Управлінський облік: підручник*. Київ : Книга, 2004. 544 с.

139. Нападовська Л. В. *Методологічні засади управлінського Бухгалтерський облік і аудит*, 2004. № 4. С. 26–30.

140. Нападовська Л. В. *Базові принципи управлінського обліку. Актуальні проблеми економіки*, 2013. № 1 (139). С. 173–181.

141. Непочатенко О. О., Мельничук Н. Ю. *Фінанси підприємств: підручник*. Київ : Центр навчальної літератури, 2013. 504 с.

142. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуелл Д. и др. *Принципы бухгалтерського учета / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова*. 2-е изд. Москва Финансы и статистика, 1993. 496 с.

143. Николаева О. Е., Шишлова Т. В. *Управленческий учет*. 12-е изд. Москва, 2010. 336 с.

144. Опарін В. М. *Фінанси (Загальна теорія) : навч. посіб. 2-ге вид., доп. і перероб.* Київ : КНЕУ, 2002. 240 с.

145. Палий В. Ф., Соколов Я. В. *Введение в теорию бухгалтерского учета*. Москва : Финансы, 1979. 304 с.

146. Пересада А. А. *Управління інвестиційним процесом : навч. пос.* Київ : Лібра, 2002. 471 с.

147. Панчишин С. М. *Макроекономіка: навч. посіб.* Київ: Либідь, 2001. 616 с.

148. Пархоменко В. М. *Вдосконалення бухгалтерського обліку – складова економічного зростання. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*, 2015. № 2. С. 130–135. Режим

доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa\\_2015\\_2\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2015_2_20).

149. Партин Г. О., Загородній А. Г. Фінанси підприємств : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : Знання, 2006. 379 с.

150. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. / под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 1982. 286 с.

151. Пашкевич М. С., Дріга О. П., Макурін А. А. Управлінський облік : навч. посіб. Дніпро : НТУ «ДП», 2018. 151 с. URL: <http://nmu.org.ua> (дата звернення: 30.05.2021).

152. Петрова Е. И., Чернопольская Н. Л., Гаврилова Н. Б. Применение принципов ХАССП при разработке технологии производства и управлении качеством биопродукта. *Вестник алтайской науки*, 2015. № 1 (23). С. 455–459.

153. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>.

154. Погасій С. О., Познякова Ю. В., Краснокутська О. В. Інвестиційний менеджмент (в прикладах і завданнях): навч. посіб. Харків: ХНАМГ, 2009. 337 с.

155. Поддєрьогін М. Д. Білик М. Д., Буряк Л. Д. та ін.; Фінанси підприємств : підручник / наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогіна. 6-те вид., перероб. та допов. Київ : КНЕУ, 2006. 552 с.

156. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби». Міністерство фінансів України. – URL: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92> (дата звернення 05.06.2018).

157. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Міністерство фінансів України. – URL: <http://prou4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92>. (дата звернення 05.06.2018).

158. Постанова Кабінету Міністрів України від 22. 01. 1996 р. №116 «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення

(псування) матеріальних цінностей». – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.

159. Полянська О. А. Передумови виникнення, тенденції розвитку та перспективи застосування управлінського обліку на підприємствах України. *Вісник Львівської комерційної академії*, 2011. В. 34, С. 92-99.

160. Портер М. Конкуренція. Москва : Вільямс, 2008. 495 с.

161. Проданчук М. А. Формування завдань бухгалтерського обліку, орієнтованих на запити системи управління. *Облік і фінанси*, 2013. № 2 (60). С. 37–42.

162. Проскуріна Н. М. Аналітичні процедури як детермінанти підвищення якості сучасного професійного аудиту. *Наукові записки. Серія «Економіка»*, 2020. Випуск 15, С. 217–223.

163. Проскуріна Н.М. Рубітель О.Ю. Організація і методика документального забезпечення аудиту фінансової звітності в системі корпоративного управління : наук.-практ. посіб. Запоріжжя: ЗНУ, 2015. 214 с.

164. Проценко В. М. Формування управлінських рішень на основі релевантного підходу. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*, 2013. № 4 (24). С. 131 – 136.

165. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методичні аспекти) : монографія. Тернопіль : Екон. думка, 1999. 413 с.

166. Пушкар М. С. Філософія обліку : монографія. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 157 с.

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

168. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-Бланш, 2009. 260 с.

169. Радугин А. А. Основы менеджмента : Учебное пособие для вузов.

Москва : Центр, 1997. 345 с., с. 387.

170. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Советующие информационные системы в экономике : учеб. пособие для вузов. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2000. 487 с.

171. Романчук А. Л. Інша операційна діяльність підприємств: зміст та класифікація. URL: [http://www.rusnauka.com/27\\_NII\\_2010/Economics/72159.doc.htm](http://www.rusnauka.com/27_NII_2010/Economics/72159.doc.htm) (дата звернення 04.02.2021).

172. Рузмайкіна І. Облікова політика як складова загальної стратегії управління підприємством. URL : [http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/5847/1/Oblikova\\_polityka\\_yak\\_skla\\_dova\\_zagalnoi\\_strategii\\_upravlinnya\\_pidpnyemstvom.pdf](http://dspace.kntu.kr.ua/jspui/bitstream/123456789/5847/1/Oblikova_polityka_yak_skla_dova_zagalnoi_strategii_upravlinnya_pidpnyemstvom.pdf) (дата звернення 05.07.2018).

173. Сабирьянова Л. Р. Методические основы управленческого учета в организациях. *Бухгалтерский учет, статистика*, 2013. № 12 (109). С. 142–145.

174. Садовська І. Б. Розвиток діагностичної функції управлінського обліку *Вісник НТУ «ХПІ»*, 2009. № 36. С. 163–171.

175. Садовська І. Б. Розвиток функцій управлінського обліку в умовах інституціональних змін. *Зб. наук. пр. Таврійського держ. агротехнолог. ун-ту(економічні науки)*, 2014. № 4 (28). С. 281–286.

176. Садовська І. Б. Розвиток теорії, методології і практики управлінського обліку: інституціонально-інжинірингові аспекти: автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Київ, 2018. 39 с.

177. Самуляк В. Ю. Формування системи цілей розвитку машинобудівного підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 2013. № 635. С. 114–124.

178. Сирохман І. В., Задорожній І. М., Пономарьов П. Х. Товарознавство продовольчих товарів: підручник. Київ : Лібра, 2000. 368 с.

179. Сидоров Ю. І. Сучасні процеси і обладнання для виробництва пива. *Biotechnologia Acta*. 2013. V. 6. No 2. С.58–67.

180. Системи управління безпечністю харчових продуктів (ХАССП) за ISO 22000. URL: <http://www.certsystems.kiev.ua/uk/dstu-4161-ili-iso-22000/sistemi-upravlinnyabezpekoju-xarchovix-produktiv-xassp-za-dstu-4161-abo-iso-22000.html> (дата звернення 20.06.2021).
181. Свідерський Д. Є. Облік і аудит фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі цукрових заводів асоціації «Київ цукор»: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Київ, 2002. 18 с.
182. Серіков А. В. Управління організаційними змінами : навч. посіб. Харків : Фірма «БУРУН і К», 2013. 264 с.
183. Склярук І. Удосконалення обліку прибутку підприємств пивоварної промисловості. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*, 2013. 12.(153). С.94–99. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/udoskonalennya-obliku-pributku-pidpriemstv-pivovarnoii-promislovosti/viewer> (дата звернення: 29.06.2021).
184. Слесар Т. М. Облік і аналіз релевантної інформації для прийняття управлінських рішень. *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*, 2012. Вип. 9(4). С. 353–358. URL : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2012\\_9%284%29\\_\\_40](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%284%29__40).
185. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
186. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
187. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 1998.
188. Сопко В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2 вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 1999. 500 с.
189. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: моногр. / З.-М. Задорожний, Я.Д. Крупка, І.Я. Омецінська та ін. / за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного, д.е.н., проф. Я. Д. Крупки. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 294 с.
190. Стан і перспективи розвитку бухгалтерського обліку в умовах

глобалізації / З.-М. Задорожний, Я.Д. Крупка, В. А. Дерій та ін. / за наук. ред. д.е.н., проф. З.-М. В. Задорожного. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. 292 с.

191. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Каравела, 2009. 624 с.

192. Суріна К. С. Аналітичні процедури в аудиті: методологія та організація: автореферат дис. ... д-ра екон. наук: 08. 00.09. Київ, 2012. 38 с.

193. Таран А. А., Цыган Р. М. Поиск эффективных инструментов управленческого учета для сельскохозяйственного предприятия. URL: [http://grani3.kznscience.ru/data/documents/5\\_Taran.pdf](http://grani3.kznscience.ru/data/documents/5_Taran.pdf).

194. Терещенко О. О. Фінансова діяльність суб'єктів господарювання : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 554 с.

195. Ткач В. И., Ткач В. М. Международная система учета и отчетности. Москва : Финансы и статистика, 1991. 160 с.

196. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник. 7-ме вид. допов. і перероб. Київ : Алерта, 2016. 928с.

197. Управлінський аналіз як складова бухгалтерського управлінського обліку. URL: <https://posibniki.com.ua/post-upravlinskii-analiz-yak-skladova-buhgalterskogo-upravlinskogo-obliku> (дата звернення 01.04.2021).

198. Фальченко О. О., Терлецька А. В. Особливості використання аналітичних процедур в аудиті фінансових результатів підприємства. *Вісник Нац. техн. ун-ту "ХПІ" : зб. наук. пр. Економічні науки*, Харків : НТУ "ХПІ", 2016. № 27 (1199). С. 86-89.

199. Фаріон І. Д., Писаренко Т. М. Управлінський облік : підруч. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 792 с.

200. Фоміна О. В. Принципи управлінського обліку. *Актуальні проблеми економіки*, 2015. № 9 (171). С. 392– 397.

201. Фоміна О. В. Розвиток функцій управлінського обліку. *Науковий всник Ужгородського національного університету*, 2016. вип.3 ч.6 (171). С. 117–120.

202. Фоміна О. В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
203. Федоренко В. Г. Инвестознавство : підручник. 3-тє вид., допов. Київ : МАУП , 2004, 480 с.
204. Фінанси підприємств / кер. авт. кол і наук. ред. А. М. Поддєрьогін. 4-е вид., перероб. та доп. Київ : КНЕУ, 2002. 71 с .
205. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. Москва: Финансы и статистика, 2002. 640 с.
206. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я. В. Соколова. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
207. Хмелевська А. В. Облікова систематика іншої операційної діяльності промислового підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*, 2009. № 6. Т. 2. С. 99 –104.
208. Хом'як Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. Львів : «Національний університет «Львівська політехніка», 2003. 820 с.
209. Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. Бухгалтерський учет: управленческий аспект. Москва : Финансы и статистика, 1995. 415 с.
210. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер с англ. / под ред. Я.В. Соколова. Москва : Финансы и статистика, 2002. 416 с.
211. Хотинь Л. В., Гладкий А. В. Оцінка показників якості слабоалкогольних напоїв та їх зберігання. *Інноваційні технології та підвищення ефективності виробництва харчових продуктів*, Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції в заочній формі (7 квітня 2020 року). Умань, 2020. С. 45–48.
212. Цивін М. Н., Матвієнко О. В. Інформаційний менеджмент : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2006. 170 с.
213. Чая В. Т., Золотухина А. Д. Теоретические основы управленческого учета. *Аудит и финансовый анализ*, 2008. № 6. С. 1–14.



214. Чебанова Н.В., Ревуцька Л.Є. *Управлінський облік : навч. посібник*. Харків: УкрДУЗТ, 2016. 218 с.
215. Черваньов Д. *Менеджмент інвестиційної діяльності підприємств : навч. посіб.* Київ : Знання-Прес, 2003. 622 с.
216. Чернеченський Л. М., Осадча Г. Г. *Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості: навч. посіб.* Київ, 2005. 364 с.
217. Череп А. В., Рурка Г. І. *Інвестиційна діяльність в Україні: стан та шляхи її активізації. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*, 2011. № 3. С.48–52.
218. Чумаченко М., Белоусова І. *Дискусійні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Економічний аналіз*, 2012. №10. С. 3
219. Чумаченко М. Г. *Розвиток управлінського обліку. Бухгалтерський облік і аудит*, 1998. № 10. С. 2–9.
220. Шавлюк А. О. *Специфіка застосування аналітичних процедур аудиту ефективності ділового партнерства. Економіка і регіон*, 2014. №4 (47) С. 28–31.
221. Швець В., Михальська О. *Стандартизація та гармонізація управлінського обліку й економічного аналізу в умовах перехідної економіки. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*, 2020. № 6 (213). С.48–54.
222. Шеховцова В.А. *Методичні основи управління витратами на промислових підприємствах. Економіка та держава*, 2008. № 8. С. 57-60.
223. Шигун М.М. Остап'юк Н.А. *Глобальні принципи управлінського обліку: комунікація як базис ефективного бізнесу. Економіка. Фінанси. Право*, 2018. №8/2, С. 14-19.
224. Шкіренко В. В. *аналіз та аудит інвестиційних проектів: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09*. Київ, 2018. 21 с.
225. Щирба М. Т. *Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія*. Тернопіль : ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.

226. Щукін Б. М. Інвестування: курс лекцій. Київ: МАУП, 2004. 216 с.
227. Юхименко П. І., Леоненко П. М. Історія економічних учень : навч. посіб. 3-тє вид., випр. Київ : Знання-Прес, 2002. 514 с.
228. Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M., & Yan, Z. (2017). Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 25, 29–44. doi:10.1016/j.accinf.2017.03.003.
229. Brukhanskyi, R. F. Furman. O. Ye. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy. *Науковий вісник Полісся*, 2017. № 1 (9). ч. 1. С. 72-79.
230. Butler, S. A., & Ghosh, D. (2015). Individual differences in managerial accounting judgments and decision making. *The British Accounting Review*, 47(1), 33–45. doi:10.1016/j.bar.2014.09.002.
231. Global Management Accounting Principles [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf>.
232. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2014 Edition ISBN: 978-1-60815-185-1. URL : [https://www.stakeholder.com.ua/wp-content/uploads/2016/09/Audit\\_2014\\_1.pdf](https://www.stakeholder.com.ua/wp-content/uploads/2016/09/Audit_2014_1.pdf) с.464.
233. Resler Maryna V., Zozuliak, Marta M., Shygun Mariya M, Ostapiuk, Nataliia A. & Zayachkivska Oksana V. Evaluation of innovation activity of enterprises in Ukraine. *Revista Espacios*, 2019. Vol. 40 (Number 34) Page 20.
234. Sprinkle, G. B. (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 287–318. doi:10.1016/s0361-3682(01)00058.
235. Zadorozhnyi, Z.-M., Muravskyi, V. V., Shevchuk, O. A., & Sudyn, Y. A.

(2018). Management accounting of the settlements with contractors in innovative environment of business communications. *Marketing and Management of Innovations*, 2, 103-112. <http://doi.org/10.21272/mmi.2018.2-09>.

236. Zadorozhnyi, Z.-M., Ometsinska I. Ya. Product total cost (work, service): organizational and methodical aspects of its formation. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Том 4.№31. С. 152-162.

237. 1С: Бухгалтерія 8 для України. Учбова версія. Видання 3. Київ: ДП «Єврософтпром», 2015. – 504с., с.65.

## ДОДАТОК А

Таблиця А.1

## Структурний аналіз елементів витрат підприємств пивоварної промисловості

Підприємство	Роки	Елементи витрат											
		Матеріальні затрати		Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Амортизація		Інші операційні витрати		Разом	
		Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%	Сума	%
ПАТ «Опілля»	2014	18642	58,12	1671	5,20	606	1,88	379	1,18	10776	33,59	32074	100
	2015	49530	70,47	3125	4,44	893	1,27	1171	1,66	15472	22,01	70281	100
	2016	66153	54,46	6928	5,70	1439	1,18	2929	2,41	44007	36,23	121456	100
	2017	126500	67,78	9905	5,30	2147	1,15	6382	3,41	41699	22,34	186633	100
	2018	144250	67,76	11252	5,28	2434	1,14	7289	3,42	47637	22,37	212862	100
	2019	153626	67,8	11980	5,28	2595	1,14	7763	3,4	50733	22,38	226697	100
ТзОВ «Рівень ЛТД»	2014	35599	74,96	5759	12,12	1547	3,25	1099	2,31	5484	11,54	47488	100
	2015	53984	72,88	4852	6,55	1943	2,62	1330	1,79	11961	16,14	74070	100
	2016	49189	62,50	5093	6,47	1242	1,57	1542	1,95	21630	27,48	78696	100
	2017	66028	74,04	6242	6,99	1670	1,87	1880	2,10	13356	14,97	89176	100
	2018	75482	73,71	9603	9,37	2101	2,05	3064	2,99	12150	11,86	102400	100
	2019	80388	73,74	10179	9,34	2239	2,05	3263	3,0	12940	11,87	109009	100
ПрАТ «Славутський пивоварний завод»	2014	9047	51,88	4878	27,97	1726	9,89	962	5,51	822	4,71	17435	100
	2015	13588	55,69	6825	27,97	1962	8,04	1142	4,68	881	3,61	24398	100
	2016	15931	55,05	8690	30,02	1857	6,41	1324	4,57	1137	3,92	28939	100
	2017	15925	48,02	11240	33,89	2374	7,2	1271	3,83	2350	7,08	33160	100
	2018	18354	48,55	12814	33,9	2506	6,62	1449	3,83	2579	6,82	37802	100
	2019	19547	48,6	13711	34,1	2656	6,63	1543	3,84	2746	6,83	40203	100

Таблиця А.2

## Фінансові ресурси ТзОВ «Рівень ЛТД»

Показники	Роки						2015 у порівнянні з 2014р., тис. грн.	2016 у порівнянні з 2015р., тис. грн.	2017 у порівнянні з 2016р., тис. грн.	2018 у порівнянні з 2017р., тис. грн.	2019 у порівнянні з 2018 р., тис. грн.
	2014	2015	2016	2017	2018	2019					
<b>Власний капітал, тис. грн</b>	15053	39767	53704	96612	122510	127215	24714	13937	42908	25898	4705
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	76,9	74,7	73,4	95,8	97,8	96,7	-2,2	-1,3	22,4	2	-1,1
Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. грн	1240	1240	1240	1240	1240	1240	0	0	0	0	0
Додатковий капітал, тис. грн	8403	18515	15134	40155	44292	44292	10112	-3381	25021	4137	0
Резервний капітал	19	19	19	19	19	19	0	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн	5391	19993	37311	55198	76959	81961	14602	17318	17887	21761	5002
<b>Довгострокові зобов'язання, тис. грн</b>	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
<b>Короткострокові зобов'язання, тис. грн</b>	3200	3531	9526	13489	19484	4240	331	5995	-15244	-1560	-15244
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	23,1	25,3	26,6	4,2	2,1	1,9	-23,3	1,3	-22,4	-2,1	-0,2
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	2852	11101	17165	4118	78	73	8249	6064	-13047	-4040	-5
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	698	2144	1956	122	2304	122	1446	-188	-1834	2182	-2182
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування, тис. грн	65	81	-	-	18	16	16	-81	-	10	-2
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці, тис. грн	58	163	363	-	280	-	105	200	-363	280	-280
<b>Всього фінансових ресурсів, тис. грн</b>	19579	53256	73188	100852	125190	131455	33677	19932	27664	24338	6265

Таблиця А.3

## Фінансові ресурси ТзОВ «Опілля»

Показники	Роки						2015 у порівнянні з 2014р., тис. грн.	2016 у порівнянні з 2015р., тис. грн.	2017 у порівнянні з 2016р., тис. грн.	2018 у порівнянні з 2017р., тис. грн.	2019 у порівнянні з 2018 р., тис. грн.
	2014	2015	2016	2017	2018	2019					
<b>Власний капітал, тис. грн</b>	3329	19081	50878	92397	105290	109785	15752	31797	41594	12946	4369
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	16,9	35,8	42,47	47,52	47,51	47,97	18,9	5,4	5,7	-0,2	16,7
Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. грн	300	300	300	300	300	300	0	0	0	0	0
Додатковий капітал, тис. грн	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Резервний капітал	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн	3029	18781	50578	92097	104990	109485	15752	31797	41519	12893	4495
<b>Довгострокові зобов'язання, тис. грн</b>	5220	17117	46716	65803	75015	76125	11897	29599	19087	9212	1110
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	26,57	32,1	39	33,84	33,85	33,77	5,53	5,8	-4,5	-0,2	0
Довгострокові кредити банків	2600	8000	37000	59110	67385	69325	5400	29000	22110	8275	1940
Інші довгострокові зобов'язання	2620	9117	9716	6693	7630	7950	6497	599	-3023	937	320
<b>Короткострокові зобов'язання, тис. грн</b>	11095	17060	46716	65803	75015	77275	5965	29656	19087	9212	2260
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	56,5	32,0	18,53	18,64	18,64	18,26	-24,5	5,9	-4,5	0	-0,38
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	8281	10151	18619	29763	33929	34250	1870	8468	11144	4166	321
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	1458	3523	3067	5790	6600	6750	2065	-456	2723	810	150
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування, тис. грн	55	49	108	145	165	178	-6	59	37	20	13
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці, тис. грн	123	167	398	543	619	615	44	231	145	76	-4
<b>Всього фінансових ресурсів, тис. грн</b>	19644	53258	119786	194441	221618	228853	33614	70069	73707	28414	-52261

Таблиця А.4

## Фінансові ресурси ПрАТ «Славутський пивоварний завод»

Показники	Роки						2015 у порівнянні з 2014р., тис. грн.	2016 у порівнянні з 2015р., тис. грн.	2017 у порівнянні з 2016р., тис. грн.	2018 у порівнянні з 2017 р., тис. грн.	2019 у порівнянні з 2018 р., тис. грн.
	2014	2015	2016	2017	2018	2019					
<b>Власний капітал, тис. грн</b>	21731	27655	26935	36334	41179	42199	5924	6302	9399	6503	0
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	94,9	92,8	90,25	92,29	92,19	91,92	-2,1	-0,2	0,6	0	0
Зареєстрований (пайовий) капітал, тис. Грн	1486	1486	1486	1486	1486	1486	0	0	0	0	0
Капітал у дооцінках	7022	7022	7022	7022	7022	7022	0	0	0	0	0
Додатковий капітал, тис. Грн	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Резервний капітал	2548	2548	2548	2548	2548	2548	0	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток), тис. грн	10675	16599	22901	32300	37145	38165	5924	6302	9399	4845	1020
<b>Довгострокові зобов'язання, тис. грн</b>	0	460	737	637	732	732	460	277	-100	95	0
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	0	1,54	4,94	3,24	3,28	3,19	1,54	0,47	-0,64	0	0
Довгострокові забезпечення	0	460	737	637	732	732	460	277	-100	95	0
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	0	460	737	637	732	732	460	277	-100	95	0
<b>Короткострокові зобов'язання, тис. грн</b>	1162	1690	1956	2503	2878	1956	528	266	547	375	-922
<b>Питома вага у загальній сумі фінансових ресурсів, %</b>	5,07	5,67	5,34	5,38	5,38	5,34	0,6	-0,33	0,04	0	0
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги, тис. грн	152	41	233	225	258	562	-111	192	-8	33	304
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом, тис. грн	484	1110	1151	1456	1674	5672	626	41	305	2183	3998
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками зі страхування, тис. грн	74	0	45	75	85	1584	-74	45	30	10	1499
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з оплати праці, тис. грн	35	38	45	75	85	95	3	7	30	10	10
<b>Всього фінансових ресурсів, тис. Грн</b>	22893	29805	29843,34	39369,38	44665,38	45909,42	6912	6845	9846	6973	-1012







Таблиця А.6

## Доходи, витрати та фінансові результати ТзОВ «Опілля»

Стаття	Код рядка	ТзОВ «Опілля»										
		Роки						2015 у порівнянні з 2014р., тис. грн.	2016 у порівнянні з 2015р., тис. грн.	2017 у порівнянні з 2016р., тис. грн.	2018 у порівнянні з 2017р., тис. грн.	2019 у порівнянні з 2018р., тис. грн.
		2014	2015	2016	2017	2018	2019					
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	35818	78377	149820	233709	266428	274154	42559	71443	83889	32719	7726
Інші операційні доходи	2120	578	11320	14728	12164	13867	14269	10742	3408	-2564	1703	402
<b>Разом доходи операційної діяльності</b>		36396	89697	164548	245873	280295	288423	53301	74851	81325	34422	8128
Дохід від участі в капіталі	2200	0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	
Інші фінансові доходи	2220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Інші доходи	2240	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
<b>Разом доходи від іншої звичайної діяльності</b>		0	0	4	0	0	0	0	0	4	0	
<b>Разом доходи від звичайної діяльності</b>		36396	89697	164552	245873	280295	288423	53301	74851	81329	34422	8128
<b>Витрати</b>												
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	28192	51936	87755	129322	147427	157009	23744	35819	41567	18105	9582
Адміністративні витрати	2130	2087	3126	5671	7810	8903	9565	1039	2545	2139	1093	662
Витрати на збут	2150	597	3906	11784	33807	38709	41225	3309	7878	22023	4733	2516
Інші операційні витрати	2180	1198	11313	16246	15694	17891	18950	10115	4933	-1152	2197	1059
<b>Разом витрати операційної діяльності</b>		32074	70281	121456	186633	212761	226749	38207	51175	65177	26128	13988
Фінансові витрати	2250	707	499	4023	8422	7560	6450	-208	3524	4389	-862	-1110
Витрати від участі в капіталі	2255	0	0	24	0	0	0	0	24	-24	0	0
Інші витрати	2270	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>Разом витрати іншої звичайної діяльності</b>		707	499	4047	8422	7560	6450	-208	3548	4375	-862	-1110
<b>Разом витрати звичайної діяльності</b>		32781	70780	125503	195055	220321	233199	37999	54723	69552	25266	12878





### Список публікацій здобувача за темою дисертації

*Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:*

1. Аверкин Я. Ф. Організація управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Випуск 3 (89). С.117–125 (0,37 д.а.).

2. Аверкин Я. Ф. Поведінка витрат підприємства пивоварної галузі. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2018. Випуск 4 (90). С.111–119 (0,37 д.а.).

3. Аверкин Я. Ф., Задорожний З.- М. В. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т.1. № 28. С.114–120 ( індексується в базі даних Web of Science) 0,29 д.а. / 0,15 д.а.; особистий внесок: сформовано спеціальні принципи управлінського обліку).

4. Аверкин Я. Ф. Облік доходів та фінансових результатів операційної діяльності. *Бізнес Інформ*. 2019. № 11. С. 282–289 (0,33 д.а.).

5. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 3 (93). С. 15–22 (0,37 д.а.).

6. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік фінансової діяльності підприємства. *Modern Scientific Researches: International Scientific Periodical Journal*. 2020. Issue № 14. Part 2. С. 52–56. (0,37 д.а.).

7. Аверкин Я. Ф. Теоретичні аспекти відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку. *The International Scientific Periodical Journal «SworldJournal» (Bulgaria)*. 2021. Issue № 8. Part 4. С. 64–69 (0,3 д.а.).

*Наукові праці, які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:*

8. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Значення 1С: Бухгалтерія 8 для України у веденні управлінського обліку на промисловому підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом: зб. тез всеукр. наук.-практ. конф.* (м. Київ, 21

лютого 2018 р.). Київ, 2018. С. 4–9 (0,25 д.а. / 0,15 д.а.; особистий внесок: розкрито особливості калькулювання неповної собівартості продукції підприємств пивоварної промисловості).

9. Аверкин Я. Ф. Автоматизація управлінського обліку на прикладі підприємства пивоварної галузі. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти*: зб. наук. праць за матеріалами II Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Дніпро, 29-30 березня 2018 р.). Дніпро: НМетАУ, 2018. С. 686–693 (0,33 д.а.).

10. Аверкин Я. Ф. Сутнісна характеристика управлінського обліку. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні*: зб. тез доп. V Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 31 травня - 01 червня 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С.365–368 (0,17 д.а.).

11. Аверкин Я. Ф. Управлінський облік собівартості в пивоварній галузі: методика, автоматизація та організація. *Перспективні напрями розвитку економіки, обліку, менеджменту та права: теорія і практика*: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 25 червня 2018 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2018. Ч.2. С. 53–54 (0,08 д.а.).

12. Averkyn Ya. Development of managerial accounting function in the conditions of institutional changes. *New look in world science: proceedings of XXV International scientific conference* (Sept 1, 2018). Morrisville, Lulu Press., 2018, P. 10–14 (0,17 д.а.).

13. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Автоматизовані інформаційні системи у веденні управлінського обліку на підприємстві. *Нові інформаційні технології управління бізнесом*: зб. тез II Всеукр. наук.-практ. конф. (14 лютого 2019 р., м. Київ). Київ, 2019. С. 8–11 0,17 д.а. / 0,1 д.а.; особистий внесок: визначено можливості використання програмного продукту в умовах наявності альтернатив на операційно-тактичному рівнях).

14. Аверкин Я. Ф. Витрати підприємств пивоварної галузі. *Сучасний стан,*

*проблеми та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів і права: зб. тез доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 12 липня 2019 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2019. Ч 1. С. 18–19 (0,11 д.а.).*

15. Аверкин Я. Ф., Аверкина М. Ф. Використання програмного забезпечення «1С: Підприємство 8» у підготовці економістів з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. *Нові інформаційні технології управління бізнесом: зб. тез III Всеук. наук.-практ. конф. (м. Київ, 12 лютого 2020 р.). Київ: Спілка автоматизаторів бізнесу, 2020. С. 9–12 (0,25 д.а. / 0,15 д.а.; особистий внесок: розкрито особливості ведення аналітики автоматизованим способом на підприємствах пивоварної промисловості).*

16. Аверкин Я. Ф. Фінансові ресурси у забезпеченні фінансової діяльності підприємств пивоварної галузі. *Актуальні проблеми розвитку фінансової системи України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів: зб. матер. I Всеук. наук.-практ. конф. (м. Херсон, 22 червня 2020 р.). Херсон: ХНТУ, 2020. С. 206–208 (0,21 д.а.).*

17. Аверкин Я. Ф. Значення центрів відповідальності на підприємствах пивоварної промисловості при прийнятті антикризових управлінських рішень. *Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. (28 грудня 2020 р., м. Київ) / Відпов. за вип. С. Остапчук. К.: ТОВ «ВІПО», 2020. С.59–63 (0,21 д.а.).*

18. Аверкин Я. Ф. Відображення інвестиційної діяльності в системі управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. *Трансформація бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в умовах соціально-економічних викликів : матеріали Міжнар. кругового столу (28 травня 2021 р., м. Тернопіль). Том 1. Тернопіль: ЗУНУ, 2021. С. 13–16 (0,13 д.а.).*

## Додаток В

## Наукові праці, що підтверджують апробацію матеріалів дисертації

<b>Назва конференції, конгресу, симпозіуму, семінару, школи</b>	<b>Місце проведення</b>	<b>Дата проведення</b>	<b>Форма участі</b>
Нові інформаційні технології управління бізнесом	м. Київ	21 лютого 2018 р.	очна
Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти	м. Дніпро	29-30 березня 2018 р	очна
Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні»	м. Тернопіль	31 травня - 01 червня 2018 р.	очна
Перспективні напрями розвитку економіки, обліку, менеджменту та права: теорія і практика	м. Полтава	25 червня 2018 р.	очна
New look in world science	Morrisville, USA	Sept 1, 2018,	онлайн
Нові інформаційні технології управління бізнесом	м. Київ	14 лютого 2019 р.	очна
Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів і права	м. Полтава	12 липня 2019 р.	очна
Нові інформаційні технології управління бізнесом	м. Київ	14 лютого 2020 р.	очна
Актуальні проблеми розвитку фінансової системи України в умовах інтеграційних та глобалізаційних процесів»	м. Херсон,	22 червня 2020 року	очна
Теорія та практика управління в державному, муніципальному та корпоративному секторах: матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф.	м. Київ	28 грудня 2020 р.	очна



ТОВ «МИКУЛИНЕЦЬКИЙ БРОВАР»  
вул. Набережна, 33,  
смт. Микулинці,  
48120, Україна  
тел./факс (03551) 218 81, 514 42  
E-mail : vatbrovar@ukr.net



LLC "MYKULYNETSKYY BROVAR"  
33, Naberezhna Str.,  
t. Mykulyntsi,  
48120, Ukraine  
tel./fax (03551) 218 81, 514 42  
E-mail : vatbrovar@ukr.net

Р/р 26000000021075 в АТ «Укресімбанк», МФО 322313, ЗКПО 00382912

Вих. № 15/875  
«19» грудня 2018 р.

## ДОВІДКА

### про впровадження результатів дисертаційного дослідження Аверкина Якова Федоровича

Результати дисертаційної роботи Аверкина Я.Ф. щодо удосконалення управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості мають практичне значення та використані у діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар». Зокрема, заслуговують на увагу пропозиції щодо виділення центрів витрат та центрів відповідальності на ТОВ «Микулинецький Бровар», що сприяє групуванню витрат за їх призначенням, видом продукції, напрямком діяльності з метою повного врахування при калькулюванні собівартості пивоварної та супутньої продукції.

Ефективна організація управлінського обліку на ТОВ «Микулинецький Бровар» дала змогу ідентифікувати витрати за окремим центром діяльності чи центром відповідальності; уникнути дублювання облікових даних; встановити дієвий контроль за витратами з встановленням відповідальних осіб; отримати повну інформацію для калькулювання собівартості пивоварної продукції.

Директор ТОВ «Микулинецький Бровар»



Троян С.М.

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ  
**"РІВЕНЬ ЛТД"**

33001 м. Рівне, вул. Коперника 9,  
 тел/факс (03622) 64-10-15,  
 E-mail: riven.rv@ukr.net  
[www.riven.com.ua](http://www.riven.com.ua)



IBAN: UA80 3808 0500 0000 0026 0051 4250 7  
 Райффайзен Банк Аваль, м. Рівне,  
 МФО 380805, код ЄДРПОУ 05513951  
 Св. платника ПДВ № 24938225,  
 ПІН 055139517165

24 грудня 2020 р.  
 № 12/873

**ДОВІДКА**

**про впровадження в практику наукових результатів  
 отриманих у дисертаційній роботі Аверкіна Якова Федоровича  
 на тему: «Управлінський облік звичайної діяльності підприємств  
 пивоварної промисловості»**

Результати дослідження Аверкіна Я.Ф. є актуальними і використовуються в роботі ТзОВ «Рівень ЛТД». В науковій роботі автором проведено структурно-динамічний аналіз витрат, динамічний аналіз доходів і фінансових результатів, деталізовано структуру витрат собівартості пива «Празьке» та пива «Бершглосс Чорне» на основі наданих автору даних.

Практичну цінність мають пропозиції автора щодо здійснення деталізації витрат на рахунок 91 та алгоритм віднесення загальнопромислових витрат на рахунок 23 й рахунок 90, що забезпечить більш чіткіше формування витрат на означених рахунках. Також заслуговують на увагу рекомендації щодо використання спеціального програмного продукту для забезпечення автоматизації управлінського обліку на підприємстві.

Директор ТОВ "Рівень ЛТД"



Года М.А.



ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО

«СЛАВУТСЬКИЙ ПИВОВАРННИЙ ЗАВОД»

30000, Хмельницька обл.,  
м. Славутич, вул. Миру, 36  
ЗКПО 21334136

Директор т/ф: (03842) 7 23 73

Бухгалтер т/ф: (03842) 7 23 59

№ 18 від 12.01.2021р.

### ДОВІДКА

*про впровадження в практику наукових результатів  
дисертаційної роботи Аверкіна Якова Федоровича  
на тему: «Управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної  
промисловості»*

Результати дисертаційної роботи Аверкіна Я.Ф. є важливими й мають практичне застосування у діяльності ПрАТ «Славутський пивзавод». Яків Федорович представив ефективну методіку організації управлінського обліку операційної та іншої звичайної діяльності з урахуванням наданих автору даних.

Заслужують на увагу пропозиції автора щодо розукрупнення статті калькулювання витрат на заробітну плату основну й додаткову, оскільки в елементах витрат підприємства «Витрати на оплату праці» складають 27-34%. Також, підтримуємо доцільність деталізації інших прямих витрат в статтях калькуляції для розуміння їхньої питомої ваги в структурі витрат операційної діяльності. Практичну цінність мають пропозиції автора щодо формування звітності за центрами відповідальності, що забезпечить керівникам різних рівнів систематичний контроль за виконанням планових показників підприємства.

Директор

ПрАТ «Славутський пивзавод»



С.В.Мосійчук





ТОВ "Пивоварня "Опілля"  
 вул. Білецька, 33, м.Тернопіль, 46003  
 тел./факс (0352) 259 659  
 e-mail: office@opillia.com  
 Код за ЄДРПОУ 37977562, св. Пл.ПДВ № 200018304,  
 ІПН 379775619180, р/р 26005011899  
 у відділенні "Регіональна дирекція" ПАТ "БАНК СІЧ"  
 у м. Львові, МФО 380816

*№20 Ву 20.01.2021р.*

**ДОВІДКА**  
**про впровадження результатів**  
**дисертаційної роботи Аверкіна Якова Федоровича**  
**на тему: «Управлінський облік звичайної діяльності підприємств**  
**пивоварної промисловості»**

засвідчує використання наукових рекомендацій та практичних розробок Аверкіна Я.Ф. щодо удосконалення управлінського обліку витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності у функціонуванні ТОВ «Пивоварня «Опілля».

Заслужують на увагу пропозиції щодо трансформації наказу про облікову політику в частині деталізації методики обліку доходів і витрат за центрами відповідальності, що сприяє достовірній та оперативній ідентифікації фінансового результату від реалізації продукції з врахуванням багатоваріантності її класифікації.

Директор ТОВ «Пивоварня «Опілля»  Багрій О.М.





МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009; тел./факс +380 (352) 475051;  
www.wunu.edu.ua; rektor@wunu.edu.ua; ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33680120

*N385- by 11.05.2021r.*



**ДОВІДКА**

**про впровадження в навчальний процес наукових результатів,  
отриманих у дисертаційній роботі Аверкіна Якова Федоровича  
на тему: «Управлінський облік звичайної діяльності підприємств пивоварної промисловості»**

У початковому процесі Західноукраїнського національного університету апробовано та запроваджено такі рекомендації:

- при викладанні курсу «Фінансовий облік» прийняті до впровадження розроблений алгоритм віднесення загальновиробничих витрат на рахунки 23 і 90; деталізація витрат на рахунку 91 відповідно до існуючої класифікації загальновиробничих витрат в управлінському обліку, що сприятиме виявленню непродуктивних витрат та їхньому усуненню; пропозиції щодо обліку та формування звітності за центрами відповідальності.

- у програму курсу «Управлінський облік» запроваджено положення дисертації, які стосуються управлінського обліку фінансової діяльності підприємств, що ґрунтуються на деталізації обліку фінансових витрат, фінансових доходів та фінансових результатів в частині формування аналітичних рахунків до субрахунків 951, 952, 731, 732, 733, що сприяє кращій деталізації операцій в управлінському обліку підприємств пивоварної галузі.

Використання матеріалів дисертаційної роботи Аверкіна Я. Ф. у викладанні зазначених дисциплін сприятиме підвищення якості підготовки фахівців з обліку і оподаткування.

**Завідувач кафедри  
обліку і оподаткування  
к.е.н., доцент**

**Наталія ПОЧИНОК**