

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

БАЛАЗЮК ОКСАНА ЮРІЇВНА

УДК 657.012.45:663.8

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНА ІНФОРМАЦІЯ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ  
ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

Спеціальність 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня  
кандидата економічних наук

Науковий керівник  
Крупка Ярослав Дмитрович,  
доктор економічних наук, професор

Тернопіль - 2013

## ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ	11
1.1 Сучасні концепції управління виробництвом	11
1.2 Роль обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту підприємств з виробництва безалкогольних напоїв	35
1.3 Теоретичне обґрунтування та еволюція обліково-інформаційних систем управління на ринку безалкогольних напоїв	49
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	74
РОЗДІЛ 2. ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ	76
2.1 Облікова політика як передумова створення ефективної системи управління виробництвом	76
2.2 Облік витрат в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв	100
2.3 Організація процесу формування облікової інформації про витрати в управлінській інформаційній системі	133
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	158
РОЗДІЛ 3. РЕАЛІЗАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ	160
3.1 Модель формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом	160
3.2 Оцінка та аналіз ефективності впровадження інформаційних технологій у процес управління	171
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	194
ВИСНОВКИ	199
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	203
ДОДАТКИ	230

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Основою системи менеджменту промислового підприємства є управління процесом виробництва та витратами. Ефективність системи управління витратами значною мірою залежить від поінформованості управлінців щодо процесів, які в ній відбуваються, з урахуванням впливу внутрішніх і зовнішніх зв'язків суб'єкта господарювання. Методичні та організаційні питання формування інформаційної системи управління витратами виробництва розглядаються у працях багатьох вітчизняних і зарубіжних науковців. Втім, темпи економічних реформ та зміни курсу державної економічної політики призводять до виникнення нових завдань, які потребують розв'язання. Серед них – проблема створення та запровадження ефективної системи формування потоків облікової інформації, необхідної для потреб управління.

Організація управління й обліку на підприємстві неможлива без застосування інформаційних технологій, які разом з людським потенціалом, організаційно-методичним інструментарієм та базою даних утворюють сучасну управлінську інформаційну систему.

Питаннями формування обліково-аналітичної інформації у системі управління виробництвом продукції займалися вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема: З. Л. Бандура, М. Т. Білуха, А. Г. Богач, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, С. В. Гушко, В. А. Дерій, К. Друрі, В. В. Євдокимов, В. П. Завгородній, З. В. Задорожний, П. В. Іванюта, С. В. Івахненко, В. І. Ісакова, Т. П. Карпова, Г. Г. Кірейцев, Я. Д. Крупка, Ю. А. Кузьмінський, І. І. Матієнко-Зубенко, Л. В. Нападовська, В. Ф. Палій, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Л. О. Терещенко, П. Я. Хомин, Ч. Т. Хонгрен, Д. В. Чистов, М. Г. Чумаченко, В. Д. Шквір, А. Яругова.

Не зважаючи на важливі напрацювання зазначених авторів, подальшого дослідження потребують питання формування обліково-

аналітичного забезпечення в умовах функціонування управлінських інформаційних систем, системного аналізу його складових в окремих сферах виробництва, зокрема й у виробництві безалкогольних напоїв, визначення комплексу завдань і функцій, спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством. Серед науковців, що досліджували управлінські процеси на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, слід виділити дослідження І. Ю. Мартинова, Г. Г. Ушакова, В. Є. Керімова. Однак вони розглядали загальні принципи управління виробничими процесами галузі. Дослідженню питань організації обліку виробничих процесів, формування обліково-аналітичної інформації для управління виробництвом безалкогольних напоїв до цього часу не приділялось достатньої уваги.

Необхідність вирішення зазначених питань обумовила вибір теми дисертаційної роботи й свідчить про її актуальність.

**Зв'язок роботи з науковими програмами та планами.** Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Вінницького інституту економіки Тернопільського національного економічного університету і належить до науково-дослідної роботи на тему «Дослідження обліково-аналітичного забезпечення системи управління промислових підприємств» (державний реєстраційний номер 0109U000032), а також госпдоговірної науково-дослідної роботи на тему «Удосконалення управління виробництвом безалкогольних напоїв шляхом використання сучасних інформаційних технологій в обліковому процесі» (державний реєстраційний номер 0111U000596), де автором розроблено модель формування обліково-аналітичної інформації у системі управління виробництвом безалкогольних напоїв і запропоновано механізм її практичної реалізації.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дисертації полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних положень формування обліково-аналітичної інформації в системі управління виробництвом безалкогольних

напоїв. Для реалізації поставленої мети дисертаційної роботи визначено та вирішено коло таких завдань:

- обґрунтувати концепції функціонування інформаційних систем для пошуку найбільш оптимальних рішень щодо підприємств досліджуваної галузі;
- оцінити характер впливу системи управління виробництвом на основні параметри обліково-аналітичної інформації для визначення її характеристик в сучасних умовах господарювання;
- проаналізувати передумови створення та функціонування підсистеми управлінського обліку для обліково-аналітичного забезпечення оперативного управління виробництвом підприємств з виробництва безалкогольних напоїв;
- запропонувати положення облікової політики підприємства, як основи формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом;
- довести доцільність та обґрунтувати запровадження інтегрованої інформаційної системи управління в практику підприємств з виготовлення безалкогольних напоїв;
- дослідити діючі системи управління витратами на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв і визначити шляхи їх удосконалення з метою підвищення рівня інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом;
- розробити схему формування обліково-аналітичної інформації для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень;
- обґрунтувати ефективність впровадження новітніх інформаційних технологій в управлінський процес.

**Об'єктом дослідження** є процес формування обліково-аналітичної інформації в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв.

**Предметом дослідження** є теоретичні та практичні питання формування обліково-аналітичної інформації в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв.

**Методи дослідження.** Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економічних явищ на основі системного підходу.

Для реалізації поставлених у дисертаційній роботі завдань використано такі методи та прийоми: діалектичний метод, історичний та логічний підходи – при дослідженні змін інформаційних потреб менеджменту в облікових і аналітичних даних; статистичний метод, анкетування й узагальнення – при дослідженні передумов формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом безалкогольних напоїв; методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, абстрагування й аналогії – для обґрунтування теоретико-методичних підходів до обліку й аналізу процесів, пов'язаних з формуванням витрат виробництва; оперативного та стратегічного аналізу витрат; порівняння – для визначення динаміки показників аналізу витрат; системного аналізу, що дозволив визначити складові обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом безалкогольних напоїв, сформулювати його завдання та функції; графічний – для наочної демонстрації організаційних і методичних положень обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом; методи інвестиційного аналізу використані для оцінювання економічного ефекту від розширення функціональних можливостей інформаційної системи шляхом впровадження сучасного програмного забезпечення.

*Інформаційну базу* дослідження становлять монографії та наукові статті вітчизняних і зарубіжних учених у періодичних виданнях з проблем обліку, економічної теорії, економіки; довідково-інформаційні видання; матеріали науково-практичних конференцій; фінансова та статистична звітність промислових підприємств; матеріали анкетного обстеження стану обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємствах, що займаються

виготовленням безалкогольних напоїв; матеріали Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; нормативні документи державних органів України та інших країн; нормативно-правові акти з питань обліку.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає в системному дослідженні особливостей виробництва безалкогольних напоїв і розробці на цій основі теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо формування обліково-аналітичної інформації з урахуванням потреб оперативного та стратегічного управління підприємствами галузі, а саме:

*вперше:*

– розроблено структурно-логічну схему формування обліково-аналітичної інформації в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв для прийняття рішень у площині оптимізації витрат виробництва, що досягається впровадженням процесно-орієнтованого підходу до управління, чіткої системи внутрішньої регламентації шляхом використання сучасних програмно-методичних комплексів;

*удосконалено:*

– розрахунок собівартості продукції, який базується на методі ABC-калькулювання, що суттєво підвищує точність обрахунку собівартості та трансформує систему калькулювання у систему управління вартістю продукції;

– склад облікових реєстрів управлінського обліку, зокрема, розроблено відомість обліку витрат за функціональними центрами та у розрізі здійснюваних операцій, що дає управлінцям інформацію про вартісні параметри конкретних виробничих процесів і відображає спожиті ресурси у розрізі конкретних видів продукції;

– підходи до розробки облікової політики з метою забезпечення чіткої регламентації інформаційної системи управління витратами виробництва, зокрема на основі шаблонів програмно-методичного комплексу «Інталев: Корпоративний навігатор» розроблено положення про облікову політику управлінського обліку;

– оцінювання ефективності використання сучасних інформаційних технологій для забезпечення системи управління обліково-аналітичною інформацією, що базується на використанні розрахунку абсолютних показників ефективності та визначенні економічної ефективності впровадження нового програмного забезпечення інформаційної системи управління на основі методу «потоків платежів»;

*дістало подальший розвиток:*

– понятійно-категоріальний апарат з досліджуваної проблематики: уточнено зміст поняття «управлінська інформаційна система», як сукупність апаратно-технічних, технологічних, телекомукаційних, інформаційних і людських ресурсів, що організовані з використанням програмно-методичних комплексів для забезпечення узгодженого управління матеріальними та інформаційними потоками об'єкта управління;

– підходи до вибору програмного забезпечення з розв'язання обліково-аналітичних задач з урахуванням особливостей, переваг і недоліків різних комп'ютерних програм, що характерні для систем управління виробництвом безалкогольних напоїв, використання яких призведе до вивільнення часу управлінського персоналу за рахунок підвищення якості та оперативності одержання обліково-аналітичної інформації.

**Практичне значення одержаних результатів.** Впровадження у практику запропонованої методики обліку витрат виробництва з використанням сучасних інформаційних технологій сприятиме підвищенню точності розрахунку собівартості продукції, оперативності одержання керівництвом необхідної інформації на всіх етапах виробництва продукції і загалом ефективності управлінських рішень у площині маркетингової стратегії та оцінювання прибутковості діяльності. Результати дисертаційної роботи можуть бути використані при організації управлінського обліку, створенні системи інформаційного забезпечення управління витратами виробництва на підприємствах, що займаються виготовленням безалкогольних напоїв.



Окремі пропозиції автора розглянуті та впроваджені у практику: Публічного акціонерного товариства «Вінніфрут» (довідка № 9830 від 15.06.12 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Авіс-аква» (довідка № 348/2 від 28.03.2012 р.), Товариства з обмеженою відповідальністю «Еко-сфера» (довідка № 201/1 від 07.09.2012 р.), Приватного малого підприємства виробничої фірми «Панда» (довідка № 446 від 12.03.2012 р.).

Основні положення дисертаційної роботи використані у навчальному процесі Вінницького інституту економіки Тернопільського національного економічного університету (довідка № 101 від 12.12.2012 р.).

**Особистий внесок здобувача.** Усі наукові результати, викладені у дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використані лише ті ідеї та положення, які отримані в результаті одноосібної роботи здобувача.

**Апробація результатів дисертації.** Результати дисертації обговорювалися на засіданнях і наукових семінарах кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету. Окремі положення дисертації доповідалися та отримали позитивний відзив на таких міжнародних науково-практичних конференціях: «Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України» (м. Тернопіль, 2007 р.); «Проблеми формування нової економіки XXI століття» (м. Дніпропетровськ, 2007 р.); «Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: Національна ідентичність та тенденції глобалізації» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 2010 р.); «Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах сучасних концепцій управління» (м. Львів, 2011 р.); «Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю» (м. Черкаси, 2011 р.), а також всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації» (м. Київ, 2010 р.); «Теорія та практика трансформаційних

перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів» (м. Вінниця, 2011 р.).

**Публікації.** За результатами досліджень опубліковано 21 наукову працю загальним обсягом 5,61 друк. арк., з них 8 – відображають основні наукові результати дисертації (7 – одноосібні публікації, 1 – у співавторстві), особистий внесок автора – 5,41 друк. арк.

**Структура та обсяг роботи.** Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст роботи викладено на 190 сторінках машинописного тексту. Дисертація містить 39 таблиць, 45 рисунків та 12 додатків на 41 сторінці. Список опрацьованих джерел охоплює 266 найменувань і займає 27 сторінок.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

### 1.1 Сучасні концепції управління виробництвом

Сучасні умови господарювання суттєво коригують виконання управлінських функцій на виробничих підприємствах. З часом сама система управління змінюється, що призводить до розвитку та удосконалення усіх її складових.

Система управління являє собою сукупність об'єктів та суб'єктів управління, основоположним завданням якої є спостереження за виконанням розроблених планів, тобто реалізація діяльності, для якої власне й створювалася інформаційна система.

Очевидно, що обидва компоненти системи управління пов'язані між собою нерозривним двостороннім зв'язком. Прямий зв'язок виражається потоком директивної інформації, спрямованої від управлінського апарату до об'єкту управління, а зворотний є потоком так званої звітної інформації про виконання затверджених рішень.

Директивна інформація продукується управлінським апаратом у відповідності з встановленими цілями та ситуацією, що склалася в оточуючому середовищі. Звітна ж інформація формується суб'єктом управління і відображає внутрішню економічну ситуацію, а також ступінь впливу на неї зовнішнього середовища. Отже, зовнішнє середовище не лише впливає на об'єкт управління, воно певною мірою є також і джерелом інформації для вищого менеджменту, рішення якого залежать від зовнішніх факторів. На рис. 1.1 пролюстрована спрощена схема управлінської інформаційної системи.

Взаємозв'язок інформаційних потоків (прямого і зворотного), засобів обробки, передачі й зберігання даних, а також співробітників управлінського апарату і складають інформаційну систему економічного об'єкта.



Рис. 1.1 Місце інформаційної системи в управлінському контурі

Інформаційна система підприємства охоплює усі аспекти діяльності. За допомогою інформаційних потоків відділи підприємства обмінюються інформацією, вихідні потоки одних відділів є входними для інших, тому без постійного удосконалення усієї системи в цілому неможливо очікувати покращення якості управління. Наведена на рис. 1.2 схема свідчить, що облікова підсистема найбільш важлива, оскільки виконує провідну роль у спрямуванні потоку інформації про стан об'єкта управління.

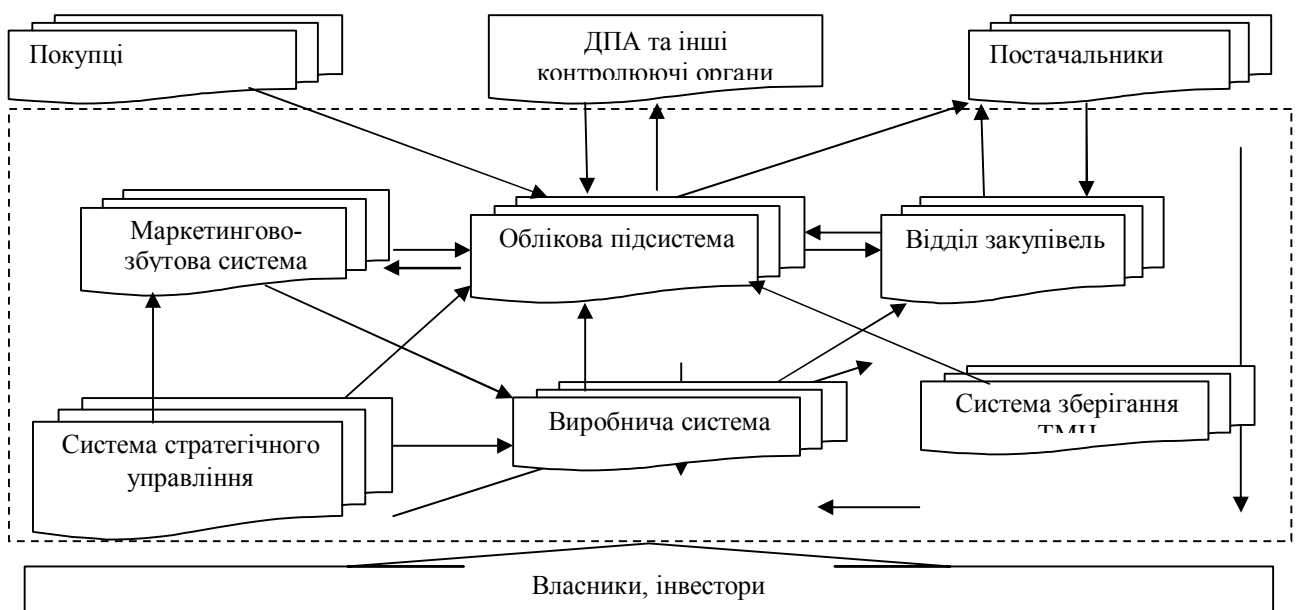


Рис. 1.2 Інформаційні потоки на типовому виробничому підприємстві

Сучасні умови господарювання ставлять принципово нові вимоги до інформації та її місця і ролі у процесі управління. Оскільки центральне місце в управлінській інформаційній системі займає підсистема обліку, а вона, в свою чергу, є найбільш традиційною і не настільки динамічною, то зміни в ній мають бути радикальними. Для підвищення конкурентоздатності та рентабельності підприємства вирішальне значення відіграють витрати усього бізнес-процесу у цілому. Зокрема, традиційний підрахунок собівартості дає інформацію про витрати на виконання операцій, водночас у собівартості обсягу господарської діяльності повинна враховувати і вартість недовиконання. Такий підхід дозволяє ефективно контролювати не лише витрати, а й ціну отриманого результату.

Для успішної діяльності в умовах конкуренції керівництву підприємства потрібно не тільки в будь-який момент часу володіти інформацією про витрати усього економічного ланцюга, але й мати інформацію про інструменти впливу на них і оптимізацію процесу досягнення бажаного результату. Така інформація найбільш релевантна, і її вчасне отримання вважається головним завданням інформаційної системи управління в цілому та облікової підсистеми зокрема.

Досить актуальним є питання адаптації обліку до вимог, які диктуються системою виробничого менеджменту, оскільки ефективне управління виробництвом на підприємствах є умовою успішної господарської діяльності. На даному етапі дослідження варто окреслити межі поняття "обліково-аналітичне" забезпечення управління виробництвом.

У цьому зв'язку, насамперед окреслимо межі поняття "виробництво". Згідно з Великим тлумачним словником української мови [245, с. 149], поняття "виробництво" вживається у трьох значеннях:

1. виготовлення, вироблення предметів, матеріалів і т. ін.;
2. процес, у перебігу якого люди зв'язані між собою певними виробничими відносинами, створюють матеріальні блага;

### 3. праця над безпосереднім виготовленням продукції.

З першого визначення поняття "виробництво" випливає, що будь-яка діяльність, у тому числі й виробнича, супроводжується процесом використання ресурсів. У виробничій діяльності ці ресурси називають факторами виробництва, до яких відносять сировину, матеріали, працю, засоби виробництва у складі машин, устаткування споруд та ін. Кошти підприємства, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням, утворюють його витрати.

У процесі виробництва відбувається тісна взаємодія трьох елементів: засобів праці, предметів праці та самої праці, результатом якої стає продукт виробництва.

Засоби праці – це засоби, за допомогою яких здійснюється вплив на предмети праці та забезпечуються необхідні умови в процесі виробництва. Предметами праці виступають елементи виробництва, які під впливом праці людини та засобів виробництва зазнають видозміни, перетворюючись у продукт виробництва. Таким чином, розглядаючи процес виробництва як об'єкт обліку, як комплексну систему, слід відобразити його три складові, що є притаманними для будь якої виробничої системи:

1. Ресурси, що використовуються у процесі виробництва (засоби, предмети праці, праця персоналу);
2. Процес виробництва;
3. Продукт виробництва (готова продукція, напівфабрикат, брак).

Представимо таку систему обліку процесу виробництва відповідно до його складових (рис. 1.3).

Слід зазначити, що складові процесу виробництва відображаються в обліку залежно від технологічних особливостей виробничого процесу, економічної ситуації та завдань, що поставлені перед управлінням. Облік ресурсів надає інформацію управлінському персоналу через кількісні та вартісні показники:

- робочої сили (кваліфікованих, некваліфікованих працівників, робітників);
- запаси сировини, матеріалів, напівфабрикатів, комплектуючих виробів та інших виробничих запасів;
- основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів.

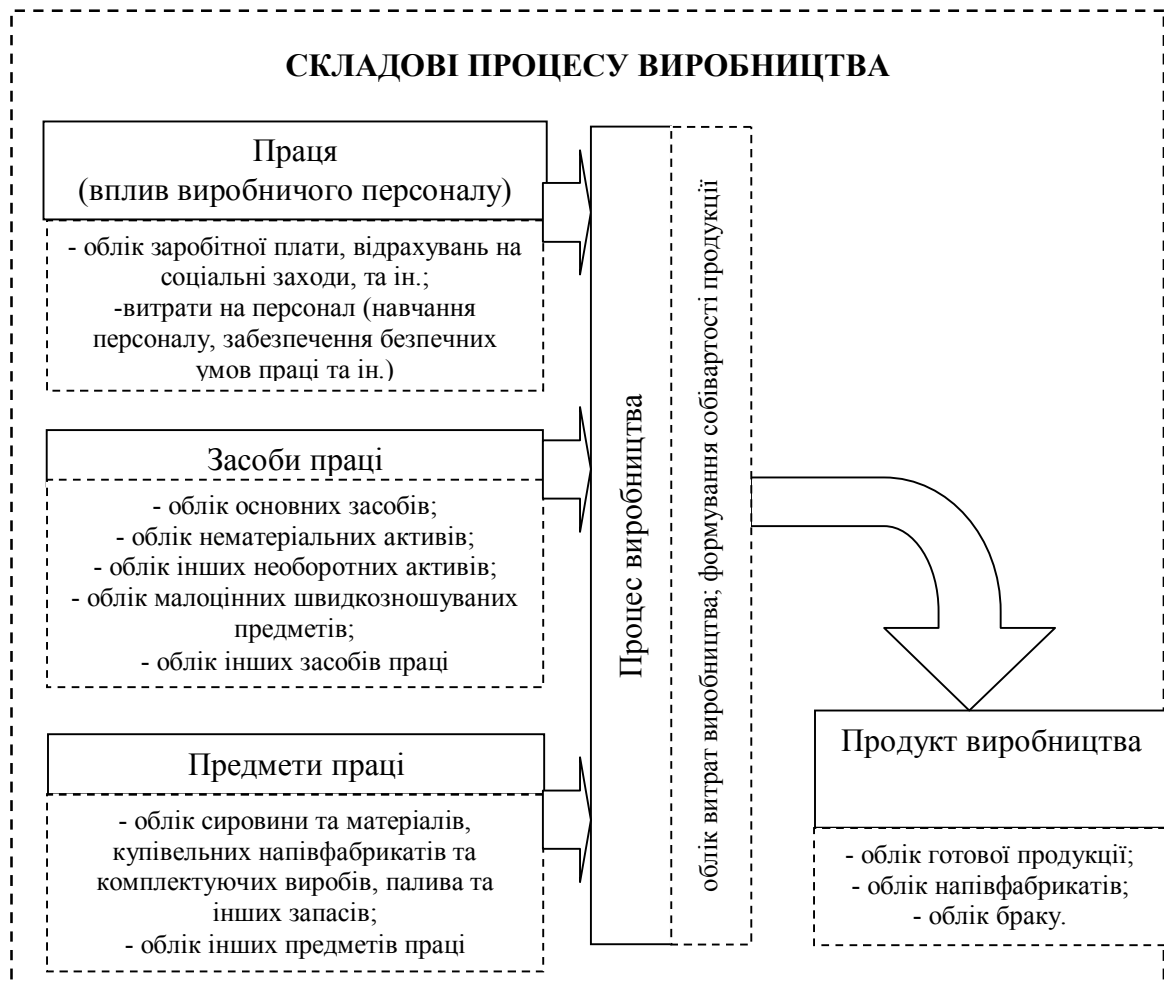


Рис. 1.3 Облік процесу виробництва у розрізі його складових  
Джерело: складено та узагальнено автором

На основі даних обліку про наявні ресурси, що використовуються у процесі виробництва, управлінський персонал здійснює аналіз та приймає рішення про забезпеченість виробництва, його можливості, необхідність у додатковому залученні ресурсів (закупівлі сировини, матеріалів, найманні працівників, відновленні технологічного обладнання) для виконання певного замовлення чи випуску запланованого обсягу продукції.

Аналіз облікових даних, які характеризують процес виробництва, здійснюють на основі зведеної інформації про витрати та собівартість продукції. Причиною цього є те, що в результаті взаємодії предметів праці, засобів праці та праці, виникають різноманітні витрати підприємства на виробництво продукції у вигляді витрат сировини і матеріалів, заробітної плати та утримань, амортизації основних засобів та інших витрат, що безпосередньо пов'язані з організацією та управлінням виробництвом. Саме тому інформацію про виробничий процес та вище перелічені фактори виробництва найповніше відображає облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Будь-який аспект забезпечення ефективного розвитку виробництва необхідно тісно пов'язувати з проблемами ефективності управління витратами виробництва.

Правильно організований облік процесу виробництва має повною мірою забезпечувати управлінський персонал оперативною, достовірною інформацією з приводу здійснення виробничих витрат, проходження технологічного процесу, фактичну собівартість продукції, відхилення від норм чи рівня запланованих витрат та собівартості продукції, шляхи підвищення ефективності та рентабельності виробництва, виявлення резервів та зниження витрат при відповідному обсягу виробництва, без погіршення якості продукції.

Безсумнівним є факт, що саме система обліку є визначальною інформаційною базою для обґрунтування прийнятих управлінських рішень. Але обмеження поняття «обліково-аналітичне забезпечення» однією лише інформацією, що продукується підсистемою фінансового обліку, тобто фіксацією та накопиченням стандартної синтетичної та аналітичної інформації на рахунках, а також узагальненням її у фінансовій звітності, не зовсім справедливе.

Можна припустити, що аналітична складова інформаційного забезпечення менеджменту гарантується веденням аналітичного обліку на підприємстві, і ніяк не пов'язана з методами економічного аналізу. Але, якщо



відстежити розвиток управлінського обліку, то стає зрозумілим, що він є системою, яка включає, окрім накопичення та систематизації інформації, ще й її аналіз.

У зарубіжних працях питання поділу системи обліку на складові обговорювалося протягом усього ХХ ст. Управлінський облік, як самостійна галузь знань сформувався приблизно у середині 50-х років. Саме з цього приводу Г. Кроунінгшїлд та Л. Бетіста зазначають: "Бухгалтер-калькулятор стояв перед альтернативою: зайняти місце в бригаді управління і забезпечувати даними, яких потребувало управління, або бути відправленим на другорядну позицію клерка, що просто діяв як накопичувач записів усього, що трапилося. Тепер очевидно, що він обрав перший варіант – приєднався до управління. Але щоб виконати свою частину роботи, він мав змінити свої методи і відповідати на проблеми, що не є чисто обліковими. Те, чого він прагнув, перебувало у споріднених галузях: економіці, математиці, статистиці, психології, ринкових операціях, технології. Він мав запозичувати дещо від кожної з них. У результаті виникла нова галузь – "управлінський облік" [261, с. 32].

Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив зростання потреби в обліковій інформації, що є корисною для ефективного управління підприємством. В Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" використовується термін "внутрішньогосподарський (управлінський) облік". До того ж, він з'явився не в першій редакції проекту закону, а був внесений як поправка до проекту. Дане визначення звучить наступним чином: "Внутрішньогосподарський (управлінський) облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством" [200]. У цьому Законі є уточнення того, що підприємство самостійно розробляє систему і форми управлінського обліку.

Законодавче визнання управлінського обліку не забезпечило єдиного підходу до його трактування вітчизняними і зарубіжними авторами. За

оцінками фахівців більшість середніх та великих вітчизняних підприємств відчують гостру потребу в інтеграції облікової системи у єдиний механізм, який забезпечуватиме прийняття оперативних та ефективних управлінських рішень.

У таблиці 1.1 наведено бачення авторів щодо існуючих складових облікових систем, що функціонують на багатьох сучасних підприємствах.

Таблиця 1.1

### Складові облікової системи підприємства

Характеристика підсистеми обліку	Підсистеми обліку	
	Фінансовий облік	Управлінський облік
Основні користувачі	Власники, держава, банки, кредитори, інвестори.	Керівники (менеджери) підприємства.
Завдання	Формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними та банківськими установами.	Прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень керівництвом підприємства.
Вимоги	Повнота та достовірність відображення фінансових результатів. Зрозумілість зовнішньому користувачеві.	Оперативність, гнучкість, достатність, об'єктивність, економічна доцільність.
Методологія	<ul style="list-style-type: none"> <li>– документування;</li> <li>– інвентаризація;</li> <li>– оцінка;</li> <li>– калькулювання;</li> <li>– рахунки;</li> <li>– подвійний запис;</li> <li>– бухгалтерський баланс;</li> <li>– бухгалтерська звітність.</li> </ul>	Самостійно розроблена на підприємстві (з урахуванням особливостей його діяльності).

Облік в Україні упродовж багатьох років розвивався, як жорстко регламентована система і визнання на законодавчому рівні права підприємства на ведення управлінського обліку, а також наближення до Міжнародних стандартів фінансової звітності важко сприймається, як

вітчизняними науковцями, так і практикуючими фахівцями.

Не дивлячись на наявні проблеми, обліково-аналітична інформація формується на основі масиву даних щодо діяльності підприємства, шляхом їх накопичення, аналізу та інтерпретації в різноманітних звітах, які подаються менеджерам і які є необхідними для обґрунтування управлінських рішень.

Для доведення необхідності розширення інформації, важливо перш за все, проаналізувати розвиток виробничого менеджменту, оскільки власне його обслуговує облік. Система обліку удосконалювалась разом з розвитком виробництва та менеджменту, адже вона є ланкою циклу управління .

Засновником сучасного менеджменту вважається Ф. У. Тейлор (1856-1915), який у 1903 р. своєю працею "Принципи наукового менеджменту" запропонував наукову систему знань про закони раціональної організації праці, складовими якої є спосіб обчислення собівартості, диференційна система оплати праці, що увійшло до так званого механізму наукового менеджменту.

За оцінкою П. Друкера, "з того часу, як за прикладом Тейлора стали впроваджуватись пропаговані ним принципи, продуктивність праці в розвинених країнах зросла в п'ятдесят разів. Це безпрецедентне зростання і стало базисом для підвищення матеріального добробуту і поліпшення якості життя населення цих країн. До 1930 р. система наукового управління Тейлора всупереч опору з боку профспілок і інтелігенції набула широкого поширення у розвинених країнах. Капіталізм і промислова революція принесли вигоди перш за все робочим, а не капіталістам. Цим і пояснюється повний провал марксизму у високорозвинених країнах" [83, с. 67]. Система Тейлора або тейлоризм набула широкого поширення у колишньому СРСР і, зокрема, в Українській РСР у роки радянської влади. Вона була відома як НОП (наукова організація праці). Природно, від системи Тейлора була відсічена її капіталістична складова – оплата праці.

Ф. Тейлор та інші піонери наукових методів управління розробили методологію встановлення технічних вимог до виконуваних робіт в часових

показниках. З'явилися стандарти часу виконання робіт – кількісні стандарти, які можна було порівняти з фактичними витратами.

Питання ефективності виробництва на основі наукових принципів досліджував Г. Емерсон (1853-1931). Він обґрунтував дванадцять принципів продуктивності праці, які залишаються актуальними й сьогодні. Шостим принципом автор зазначає швидкий, надійний, точний, повний та постійний облік. На думку Г. Емерсона, "облік має на меті перемогу над часом. Він повертає нас в минуле та дозволяє зазирнути в майбутнє" [259, с. 87].

Якісним стрибком в розвитку обліку слід вважати використання таких методів, як "стандарт-кост" і "нормативний облік". Творцем системи "стандарт-кост" вважається американський економіст Чартер Гаррісон, який у 1911 році висунув ряд ідей щодо обліку витрат, які лягли в основу цієї системи.

За Ч. Гаррісоном, нормативна (стандартна) система обліку розкривала статичну, відхилення від неї виявляли динаміку господарського процесу, тобто статика – не практична реальність, а теоретичний ідеал, статика – належне, динаміка – суще. На думку Гаррісона, первинне значення для обліку і, отже, для калькуляції має не вартісний (грошовий) вимірник, як вважали більшість його колег, а натуральний, оскільки нормувати виробництво слід не в грошовому, а лише в натуральному вираженні. Сама ж собівартість повинна визначатися не за фактичними витратами, що носять чисто історичний ретроспективний характер, а за поточними цінами. Ця концепція протилежна до доктрини перманентного інвентаря і заснована на припущенні, що витрати – це не ті гроші, які раніше були витрачені, а ті, що могли б бути витрачені сьогодні (за поточними цінами). Відповідно до цієї концепції Гаррісон вважав необхідним всі цінності в балансі відображати в поточних цінах.

Однією з теорій, що тісно пов'язана з класичним підходом до науки управління є теорія ідеальної бюрократії М. Вебера [107, с. 172], яка містить певний стандарт ("ідеальний тип"), з котрим порівнюються існуючі організації. Цей тип управління містить характеристики, які мають більшість

великих підприємств: високий рівень спеціалізації; ієрархія повноважень з встановленими межами відповідальності; відбір та розподіл кадрів, що ґрунтуються на особистих досягненнях; організація управління, що будується на правилах, які раціонально сформульовані для ефективного досягнення цілей.

Найбільш ефективним типом організації вважається бюрократія М. Вебера. Ця теорія використовується в управлінні й сьогодні. Причини цього полягають у тому, що характеристики бюрократичних структур добре підходять більшості промислових підприємств, організацій сфери послуг, усіх видів державних установ.

Протягом ХХ ст. відбувався процес усвідомлення ролі та значення обліку в суспільстві, як генератора інформаційних ресурсів для менеджменту. У ці часи традиційний облік переставав задовольняти практику менеджменту через недостатній обсяг інформаційних ресурсів для керівників різних ієрархічних рівнів, які здійснюють функцію контролю в загальному циклі управління. В менеджменті з'явилися теорії і концепції, які суттєво змінили уявлення науковців та практиків про те, на яких засадах має розвиватися ефективна організація бізнесу.

Однією з концепцій управління виробництвом, яка вплинула на розвиток зарубіжного обліку, можна вважати теорію прийняття управлінських рішень (у тому числі за допомогою кількісних методів управління), первісні розробки якої виникли наприкінці 1940-х років. У межах концепції для підтримки прийняття управлінських рішень було розроблено математичні моделі: математичне програмування, статистичні методи досліджень, теорія масового обслуговування, управління запасами, теорія ігор тощо.

В літературі, що стосується обліку витрат, як правило, викладення моделей математичного програмування обмежується прикладом визначення номенклатури продукції в умовах обмеженості попиту або факторів виробництва. У випадку обмеженості попиту, задача зводиться до мінімізації

витрат підприємства, а у випадку обмеженості виробничих потужностей – до максимізації фінансового результату. Вирішення такої задачі потребує даних про змінні витрати на виробництво одиниці виробу. А це свідчить, що забезпечення концепції прийняття управлінських рішень вимагає від бухгалтерського обліку більшої гнучкості, яка полягає у планових розрахунках змінних витрат на здійснення окремої операції або виробництво окремої деталі, вузла, виробу. За для цього слід вирішити способи підготовки такої інформації про витрати виробництва.

Визначним кроком у подальшому розвитку менеджменту стала концепція "Точно в строк", що розроблена керівництвом компанії Тойота. Ця система являє собою певну філософію, яка охоплює усі аспекти виробничого процесу, від розробки до продажу виробу та наступного обслуговування. Така система функціонує з мінімальним рівнем матеріальних запасів, мінімальним простором та діловодством. Кінцевою метою при цьому виступає збалансована система з плавним та швидким потоком матеріалів через неї, а також усунення втрат у виробничому процесі.

Основними напрямками, що при застосуванні цієї концепції змінюють систему обліку, є наступні:

- стабільність залишків незавершеного виробництва;
- структура вартості більше не зосереджується на прямих витратах на оплату праці та накладних витратах як основних складових витрат;
- показники якості включені в процес калькуляції собівартості;
- в центрі уваги системи виробництва та обліку є сам процес;
- різноманітні види оперативного контролю усувають потребу у багатьох контрольних звітах, що притаманні традиційній системі обліку.

Основною задачею обліку в даній системі є не звітність за результатами попереднього періоду, а надання прогнозних даних про витрати, аналіз проектів та підготовка управлінських рішень.

Серед компаній, що використовують метод "Точно в строк", такі як: "Вербатім", "Аналог Дівайсис", "Х'юлетт Паккард", "Ванг", "Тойота" та ін.

Однією з найбільших інновацій в сфері виробничого менеджменту стало тотальне управління якістю. Цей підхід широко використовувався багатьма компаніями у 80-х рр. ХХ ст., але найбільшого розмаху він набув у 90-х роках. Суть підходу полягає у доведенні критеріїв якості продукції до всіх спеціалістів, відповідальних за виробництво. Розробка вище згаданих критеріїв належить У. Е. Демінгу [245, с. 33].

Важливу роль у розробці міжнародних стандартів якості в наші дні відіграють сертифікаційні стандарти якості ISO 9000, розроблені Міжнародною організацією зі стандартизації [206].

В умовах посилення ринкових відносин еволюційний розвиток теорії управління якістю поставив перед підприємствами завдання удосконалення інформаційної бази – облікової системи, яка, з одного боку, буде основою для нового стилю управління, а з іншого – інформаційною опорою функціонування системи управління якістю. На сучасному етапі, якщо на підприємстві функціонує система управління якістю, отже, визначені та формалізовані бізнес-процеси, в тому числі процеси управління якістю та витрати на забезпечення якості. Зв'язок витрат з процесами забезпечує ABC-метод – розрахунок собівартості, що базується на діяльності, або ж функціональний підхід.

Метод "Activity-based costing", тобто ABC-метод (облік витрат за видами діяльності), розроблений американськими ученими Р. Купером і Р. Капланом наприкінці 80-х років ХХ ст. і сьогодні набув широкого поширення на Заході. Метод ABC є технологією, яка виходить за рамки звичного обліку витрат, і перетворюється на ефективну технологію управління витратами. Основними причинами, згідно з якими підприємству необхідна інформація про витрати, вважаються наступні:

- оцінка вартості запасів;
- контроль витрат і оцінка ефективності діяльності підприємства;
- ухвалення управлінських рішень.

ABC-метод інколи називають операційною оцінкою. Його головна перевага перед іншими методами полягає в тому, що він дозволяє точно відстежити причини непрямих витрат, а значить точніше визначити собівартість одиниці продукції.

Паралельно з концепціями "точно в строк" та концепцією тотального управління якістю розвивалась теорія моделі виробничої стратегії. Дослідники Гарвардської школи бізнесу У. Абернаті, К. Кларк, Р. Хейз та С. Уілрайт, взявши за основу роботи У. Скінера, зосередили увагу на тому, яким чином керівництво промислових підприємств може використовувати виробничі потужності в якості стратегічної зброї в конкурентній боротьбі.

У основі моделі виробничої стратегії покладено вибір альтернатив та зосередження виробництва на обмеженій кількості завдань для забезпечення конкурентних переваг у витратах, якості продукції, гнучкості. Тож у рамках цього напрямку може бути корисним цільове калькулювання собівартості продукції.

Підприємство в умовах ринкових відносин стає юридично та економічно відокремленим і незалежним від держави. Це об'єктивно зумовлює ускладнення його діяльності в системі економічних зв'язків. Ще на початку 70-х років професор Ігор Ансофф (США) запропонував нові ідеї у розумінні і розвитку організаційних структур управління. Промислове підприємство він розглядав як деяку систему, що взаємодіє з джерелами ресурсів та із зовнішнім середовищем (ринки збуту, конкуренти, держава та ін.) [43, с. 46]. При цьому організація обліку й організація бізнесу, на думку А. Бурланда, поєднуються таким чином (рис. 1.4).

Підприємство в цілому та його система обліку – це системи, яким властива самоорганізація. У сучасному менеджменті виникла ідея використовувати для планування управління роботою підприємства ті самі механізми регулювання й управління, що використовують живі організми. У кібернетиці такий механізм називають зворотним зв'язком. При цьому кіберкорпорація – це не пасивний учасник ринкових відносин, а економічний



суб'єкт, що постійно вивчає зміни в житті і вводить інновації у свою діяльність, щоб завоювати, втримати і зміцнити свої позиції на ринку.

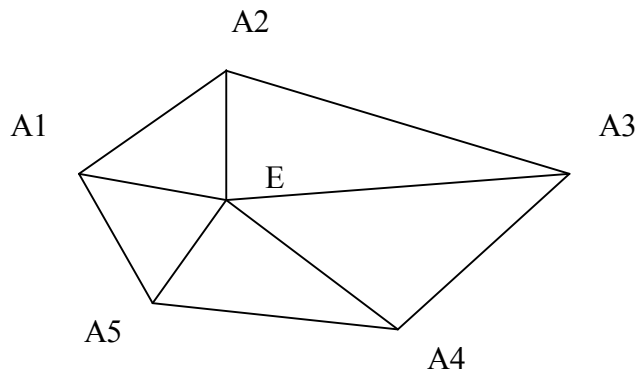


Рис. 1.4 Схема організації підприємства за А. Бурландом  
Джерело: [211, с. 344]

A1 – відносини підприємства з державою; A2 — з клієнтами (покупцями і замовниками); A3 — з постачальниками; A 4— зі службовцями і робітниками; A5 — з власниками; E — точка перетину інтересів осіб, пов'язаних з підприємством, котра відображає функції обліку.

Глобальний економічний спад 90-х років призвів до такого стану, коли для виживання в умовах жорсткої конкуренції підприємствам довелося запроваджувати різноманітні новації, спрямовані на удосконалення процесів управління виробництвом. Головна ідея висвітлена у праці М. Хаммера. Підхід вченого заснований на революційних змінах, характерною особливістю котрих є розгляд усіх етапів бізнес-процесів крізь призму створення додаткової вартості [263]. Тобто операції, не пов'язані з створенням додаткової вартості, відкидаються, а пов'язані з цим повністю підлягають комп'ютеризації для досягнення намічених результатів.

У працях М. Хаммера зазначено, що оновлення бізнес-процесів є вимогою часу. У тій площині, що безпосередньо стосується обліку, автором запропоновано наступне: процедура обробки інформації здійснюється безпосередньо у ході виконання робіт, пов'язаних з її збором, а також введення інформації в електронну систему підприємства лише один раз з джерела, де вона створюється. Такий підхід дозволяє уникнути введення помилкових даних та зайвих витрат на повторне дублювання інформації.

Розгляд основних концепцій виробничого менеджменту та зміна під впливом цих концепцій системи обліку доводить, що управління здійснює значний вплив на систему обліку, висуває до нього свої вимоги.

У практику українських підприємств повільно впроваджуються прогресивні управлінські концепції, тож у своїй більшості підприємства застосовують досягнення класичної школи менеджменту. Але не можна погодитись з твердженням, що український менеджмент не розвивається і в своєму розвитку прив'язаний до застарілих принципів управління планової економіки.

Трансформаційні процеси економіці України призвели до глобальних змін у суспільстві і вимагає пошуку нових підходів до управління підприємствами та виходу їх на світовий ринок. Сучасні умови господарювання передбачають побудову такої інформаційної системи підприємства, яка забезпечуватиме об'єднання усіх її складових. При систематизованому обміні інформацією важливо визначити місце і роль цих складових.

Для нормального функціонування будь-якої економічної одиниці необхідно володіти достовірною та об'єктивною інформацією про майно, фінансовий стан, результати роботи. Таку інформацію надає лише система обліку.

Реформування системи бухгалтерського обліку в нашій країні почалося з ухвалення в 1999 р. Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [190]. З того часу прийнято 34 національних стандарти бухгалтерського обліку на основі міжнародних. Завдяки цьому, створено умови для складання достовірної фінансової звітності, що дає змогу власникам, інвесторам, банкам оцінювати прибутковність, конкурентоспроможність, економічний потенціал та привабливість вітчизняних суб'єктів господарювання, отже, й підвищувати рівень довіри до них. Крім того, на основі такої економічної інформації краще формувати прогностичні показники розвитку.

Розвиток міжнародного співробітництва, участь у міжнародному розподілі та кооперації праці, залучення іноземних інвестицій в економіку України, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу – все це потребує подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку, запровадження методології розкриття економічної інформації за міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставності фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Перед підприємствами, що втілюють у життя сучасні наукові концепції управління, постала проблема об'єднання фінансового, управлінського, а також обліку за МСФЗ у єдиному інформаційному просторі. Цю проблему можливо вирішити шляхом:

- розширення штату та створення спеціальних відділів, що займатимуться веденням різних видів обліку та складанням звітності;
- інтеграції усіх видів обліку у єдиній інформаційній системі.

Перші згадки про інтеграцію різних видів обліку містяться у працях радянського вченого Е. К. Гільде, який зазначав: "Впровадження обчислювальної техніки стирає межі між видами обліку, оскільки після фіксації будь-якої інформації і введення її в машину, питання про результатну інформацію вирішується лише у відповідності до потреб підприємства і народного господарства і не залежно від того, до якого виду обліку відноситься ця інформація" [61, с. 234]. Ідея Е. К. Гільде зайняла одне з центральних місць в науковій літературі радянського періоду. За інтеграцію були майже всі, однак на той час не було єдиного погляду щодо інтеграції в обліку. Відбувалася дискусія з приводу питання, який із видів обліку стане базовим в єдиному народногосподарському обліку. Висловлювалися погляди не лише суперечливі, але й взаємовиключні. Крім того, деякі економісти ототожнювали два різні поняття – "інтеграція обліку" та "інтеграція обробки даних" ("інтеграція вхідної інформації").

В даний час інтегрована інформаційна система обліку є необхідною умовою ефективного ведення господарської діяльності (рис. 1.5).



Рис. 1.5 Відображення операцій в інтегрованій системі обліку  
Джерело: розробка автора

Серед переваг такої облікової системи можна виділити наступне:

- виключається необхідність багаторазового введення даних для різних облікових потреб;
- високий рівень достовірності управлінської інформації за рахунок зниження кількості користувачів, які вводять дані до системи;
- співставність та відповідність даних;
- відсутність потреби у залученні додаткових спеціалістів;
- оптимізація документообігу компанії.

Подібна інтеграція системи обліку досягається за рахунок вирішення низки організаційних питань на рівні методології та техніки його ведення, а також на рівні автоматизації усього цього процесу. Як правило, за основу все ж приймається система фінансового обліку, яка доповнюється податковими даними, деталізується даними управлінського обліку та об'єднується у єдину інтегровану систему. Втім, первинних даних, необхідних для ведення фінансового обліку, іноді недостатньо для отримання управлінських звітів, отже варто їх доповнити деталізованою інформацією, що консолідується усередині системи (рис. 1.6).



Рис. 1.6 Інтеграція обліку з можливістю консолідації даних у самій системі

Джерело: розробка автора

Питання інтеграції видів обліку є актуальними, оскільки прийнятий Податковий кодекс [186] мав на меті наблизити податкові розрахунки та звітність до методології фінансового обліку, задекларовану у П(С)БО. Однак і останні довелося змінювати, щоб це наближення було більш повним [191]. Це викликає деяку неоднозначність у законодавстві, практично суперечить нормі зазначеній у п. 2 ст. 3 Закону України "Про бухгалтерський облік і звітність в Україні": фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Окрім того, ст. 1. цього ж Закону твердить: національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку є нормативно-правовим актом, затвердженим Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Останні зміни, що були внесені до національних стандартів обліку, не мають ніякого відношення до міжнародних стандартів обліку, а забезпечують дотримання принципів податкового законодавства.

Фінансову звітність складають на базі узагальненої інформації

фінансового обліку, в той час як податкова звітність формується з даних, зафіксованих на рахунках, шляхом спеціальних вибірок, розрахунків та коригування показників фінансової звітності. Хоча норми закону твердять про основоположний характер саме обліку за національними стандартами, реалії сьогодення вимагають дотримання насамперед "податкових" норм.

Тому, беззаперечним є факт, що наближення фінансового обліку та розрахунків для цілей оподаткування відбулося, однак відмінності та нюанси все ж залишаються, і, вочевидь, правила обліку для цілей оподаткування не задовольняють внутрішніх користувачів у їх потребах в інформації. Відтак ідея ведення обліку з використанням сучасних інформаційних технологій, які забезпечать усіх користувачів необхідною інформацією, є досить актуальною та нагальною.

Безперервність відображення господарських операцій та досягнення достовірної оцінки активів, зобов'язань і капіталу на підприємстві відбувається в межах функціонування сформованої інформаційної системи. Обов'язковою умовою ведення обліку, який являтиме ефективну інформаційну базу для системи управління, є проектування такої ІС, що забезпечувала б усі рівні управління і надавала інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень в усіх необхідних розрізах.

У цьому зв'язку вважаємо, що сьогодні на часі розширення змісту системи бухгалтерського обліку через інтеграцію видів обліку в єдиному інформаційному середовищі. Відмінності у змісті та структурі інформації, яка використовуються різними користувачами, можуть призводити до створення нових підсистем, що означатиме розвиток системи в цілому.

Аналіз практики застосування інтегрованої системи обліку на українських підприємствах свідчить про вирішення наступних проблем :

- відміну жорсткої централізації інформації та прийняття рішень;
- використання сучасного програмного забезпечення, що підвищує ефективність роботи не лише обліковців, а й менеджменту загалом.

У результаті інтеграції, система обліку буде забезпечувати ефективний процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та подання інформації для зовнішніх користувачів, зокрема акціонерів, кредиторів, регулюючих і податкових органів, а також використання керівництвом для ефективного планування, оцінки та управління в організації й оптимальному витрачанні ресурсів.

Досліджуючи діяльність ПВФ "Панда", у якій впроваджено систему управління якістю у вигляді створеної інформаційної системи управління, виявлено ряд проблем інформаційного забезпечення управління, зокрема:

- відсутність зв'язку даних первинних документів, бухгалтерських проведення та показників управлінської внутрішньої звітності;
- відсутність прямого зв'язку фактичних даних з показниками планування та прогнозування;
- відсутня чітка система документообігу управлінського обліку.

Такі проблеми викликані, насамперед, тим, що використовується програмне забезпечення, яке безпосередньо не призначене для автоматизації серйозної управлінської діяльності, тож ПВФ "Панда" відноситься до тих 60 % підприємств, які ведуть управлінський облік за допомогою MS Excel. А подвійне, а інколи, навіть потрійне, введення в різні програми первинних даних, підвищує витрати часу, а також усуває можливість співставлення даних.

Репрезентативною на ринку безалкогольних напоїв України є всесвітньовідома компанія "Coca-Cola". Заснована більше 100 років тому, компанія є світовим лідером за обсягами продажів. Її виробництво в Україні розташоване у с. Велика Димерка Броварського району Київської області. Компанія "Coca-Cola" прийшла на ринок України пізніше її традиційного конкурента компанії "Пепсіко", але агресивна політика просування дозволила "Coca-Cola" захопити провідні позиції. Протягом тривалого часу ця компанія лідирує в рейтингу найпотужніших виробників безалкогольних напоїв

України, але віднедавна її позиції почали порушувати українські підприємства.

Компанія "Coca-Cola", зважаючи на понад сторічний світовий досвід, є показовою для досліджень механізму управління виробництвом безалкогольних напоїв. Вона репрезентує західний стиль менеджменту. На прикладі "Coca-Cola" в Україні ми можемо вивчати поведінку компаній, створених із значним залученням західного інвестиційного та інтелектуального капіталу, які слугують комерційним інтересам західних інвесторів [189].

Компанія працює на загальнонаціональному ринку. Вона займається єдиним видом діяльності та має власну дистрибуторську мережу. Її найбільш розповсюджені торгові марки – "Coca-Cola", "Фанта" та "Спрайт". Для українського ринку компанія випускає серію соковмісних напоїв під торговою маркою "Фруктайм".

Інформаційна система управління компанії міжнародного значення характеризується використанням новітніх управлінських технологій та методів. Першочергове призначення обліку у цій компанії спрямоване на задоволення потреб фінансового управління.

АТ "Оболонь" розпочинає свою історію з офіційного відкриття пивзаводу "Оболонь", яке відбулося в 1980 р. З 1982 р. завод розпочав випуск мінеральної води. В 1992 р. завод було приватизовано його колективом і отримав приватизаційне свідоцтво № 1 в Україні. В 1998 р. сертифікована система якості згідно з міжнародним стандартом ISO 9000.

Компанія "Оболонь" є безперечним лідером у виробництві пива в Україні. Підтвердженням цього є створення та виведення на ринок в 1999 р. торгової марки "Живчик". Компанія працює не тільки на загальнонаціональному ринку, але й активно розвиває ринки інших країн. За обсягами продажів безалкогольні напої компанії "Оболонь" донедавна утримували 2-е місце та конкурували з напоями компанії "Росинка" (3-е місце). Останнім часом інші підприємства руйнують позиції цих лідерів.



Хоча ринкова частка безалкогольних напоїв компанії "Оболонь" знижується, вони є досить конкурентоспроможними й тому є цікавими для дослідження. Основним продуктом серед безалкогольних напоїв є серія "Живчик". Випускаються також й інші безалкогольні напої, зокрема на відокремлених структурних підрозділах. Як відомо, компанія "Оболонь" володіє Фастівським пивзаводом та Красилівським заводом з розливу мінеральної води та безалкогольних напоїв.

Компанія "Росинка" розпочала роботу в 1960 році. Зараз це колективне підприємство, продане західному інвестору. Характерною його ознакою є те, що, як і "Оболонь", це виробництво було створене на базі підприємства радянської доби та радянських стандартів. Проте "Росинка" була і до недавнього часу залишалась одним з небагатьох підприємств, що спеціалізувались виключно на виробництві безалкогольних напоїв. Концентрація на одному виді діяльності ставила жорсткі вимоги до конкурентоспроможності продукції. Але той факт, що ресурси не розпоршувались, а фокусувались на виробництві однорідного продукту, додавали йому конкурентних переваг.

Продуктами "Росинки" є широкий асортимент безалкогольних і слабоалкогольних напоїв, мінеральна вода і квас. Географія продажу охоплює загальнонаціональний ринок, але активні дії з продажу відбуваються, в основному, в Київському регіоні, тому ринкова частка продукції компанії поступово зменшується.

Компанія веде політику розвитку за рахунок власних коштів, не залучаючи інвестиції. Активно оновлюється технологічне обладнання.

"Оболонь" та "Росинка" репрезентують численні підприємства, що створювались на базі радянських заводів продтоварів, цехів безалкогольних напоїв тощо. На таких підприємствах, разом із персоналом, здебільшого зберігались філософія, цінності та методи управління радянської доби за незначної (можна сказати, необхідної) адаптації їх до нових ринкових умов господарювання. У даній групі виробників безалкогольної продукції облік

спрямований на задоволення зовнішніх груп користувачів, зокрема, контролюючих органів з боку держави. Однак з розвитком конкуренції на ринку важливість інформаційного забезпечення для управління зростає.

Засновані в 90-х роках представниками впливових фінансово-промислових груп, підприємства ТОВ "Авіс" і ВАТ "Вінніфрут" на теперішній час за обсягами продажу входять в десятку лідерів галузі. Вони працюють на загальнонаціональному ринку безалкогольних напоїв. Власне кажучи, підприємства юридично займаються тільки виробництвом безалкогольних напоїв, проте фактично є "ефекторами" (виконавцями) рішень окремого холдингу. Зважаючи на вище зазначене, фінансові можливості цих та подібних до них підприємств є практично необмеженими. Розвиток таких підприємств характеризується великою динамічністю, але при цьому й нестабільністю – почасти різка позитивна динаміка змінюється не менш різким падінням. Ці підприємства пропонують типовий асортимент продукції.

Для інформаційного забезпечення управління на цих підприємствах використовуються досить нерозвинена система управлінського обліку, що характеризується повною відірваністю принципів та методів ведення від фінансового обліку. Досить часто веденням фінансового та управлінського обліку займаються різні відділи та фахівці з використанням різного програмного забезпечення.

Національні виробники, котрі вийшли зі своєю продукцією на міжнародні ринки, пересвідчилися, що без впровадження сучасних систем управління неможливо завоювати міжнародні ринки збуту і бути там конкурентоспроможними. Саме конкуренція передбачає жорстоку боротьбу за споживача і змушує керівників підприємств шукати нові підходи для виробництва продукції найвищої якості.

Відслідковування зв'язку систем виробничого менеджменту та систем обліку на виробничому підприємстві дає уявлення того, яку важливу

функцію виконує облік в управлінні. У зв'язку з цим загострюється проблема отримання інформаційних ресурсів та їх використання у роботі управлінців.

Генерацію інформаційних потоків для ухвалення управлінських рішень може забезпечити управлінський облік, що є єдиною системою, в якій формується інформація як фінансового, управлінського так і прогнозного характеру. Зважаючи на значну трудомісткість і тривалість аналітичної обробки фінансово-економічних даних, інформаційно-аналітичне та програмне забезпечення має важливе значення для підвищення оперативності аналізу даних і отримання результатів для управління. Відтак впровадження інформаційних технологій є передумовою для ефективної діяльності та розвитку сучасного підприємства.

## **1.2 Роль обліково-аналітичної інформації в системі менеджменту підприємств з виробництва безалкогольних напоїв**

Огляд ринку безалкогольних напоїв можна відзначити ряд підприємств, які мають на меті вихід на міжнародні ринки збуту, а це не є можливим без підвищення рівня управління та використання провідних методів та технологій управління. До того ж, надзвичайно важлива роль відводиться інформаційному забезпеченню управління, тобто налагодженій, зрозумілій, чіткій та прозорій системі забезпеченості інформацією як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів.

Виробники мінеральних вод та інших безалкогольних напоїв, виготовляючи свою продукцію, класифікують її за цілим рядом якісних ознак: газовані напої; негазовані напої; напої з додаванням натуральних соків або ароматизаторів, ідентичних натуральним тощо. У світовій практиці досі не існує однозначного визначення, що саме варто розуміти під безалкогольною продукцією. Згідно діючої нормативно-правової бази [77], до безалкогольних напоїв належать:

— води мінеральні природні, які містять мінеральні солі чи гази та

- природний або доданий діоксид вуглецю (лужні, залізовмістні, сірчані і т. ін.);
- води газовані, виготовлені з питної води і під тиском насичені діоксидом вуглецю ("вода содова");
  - воду натуральну звичайну всіх видів, у т. ч. очищену, фасовану;
  - лід і сніг натуральні харчові, а також воду штучно заморожену;
  - води мінеральні (природні чи штучні) підсолоджені або ароматизовані;
  - напої прохолоджувальні безалкогольні типу лимонаду, оранжаду, коли і т. ін., виготовлені з використанням питної води, підсолодженої чи непідсолодженої, ароматизованих фруктовим соком чи есенцією або складеним екстрактом, до яких додані барвники, ароматизатори та інші компоненти, насичені чи ненасичені діоксидом вуглецю, звичайно розфасовані у пляшки чи інші герметичні ємності;
  - напої безалкогольні спеціального призначення (дієтичні, діабетичні, тонізувальні, для спортсменів і т. ін.);
  - квас;
  - напої, приготовлені на основі молока, какао, чаю та інші напої, готові до споживання.
  - напої, виготовлені з використанням пряно-ароматичної сировини, виноматеріалів, спиртованих соків, напої бродіння з об'ємною часткою спирту не більше 1,2 %.

Український ринок безалкогольної продукції є одним із ринків, що динамічно розвиваються. Щорічний приріст ринку становив 15-20 %, що дозволяло Україні втримувати стабільні позиції за темпами зростання ринку безалкогольних напоїв на європейському континенті. Однак у 2008 р. темпи зростання ринку значно знизилися й склали за рік 5,7 %. При цьому в натуральному обсязі ринок досяг 175,4 млн дал (за даними Держкомстату). Таким чином, останнім часом спостерігається уповільнення темпів зростання, що пов'язано з наближенням ринку до стадії насичення (рис. 1.7).

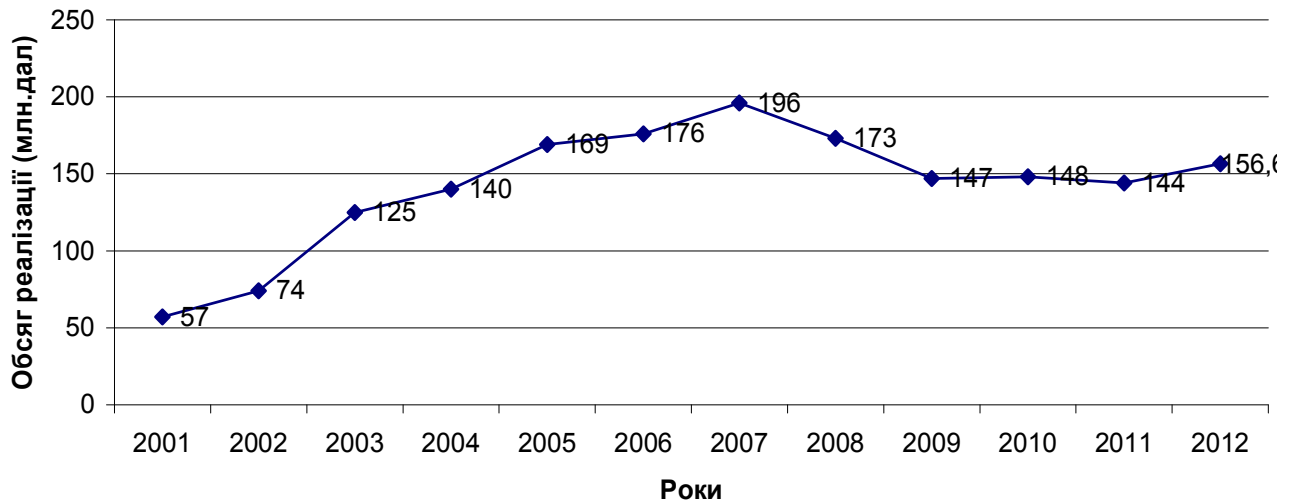


Рис. 1.7 Виробництво безалкогольної продукції у 2001-2012 рр., млн дал

Джерело: Державний комітет статистики [76]

При цьому у 2008-2012 рр. зберігалася тенденція до зменшення виробництва, що було наслідком характерної для тих років економічної кризи та часткового насичення ринку. Ще одним надзвичайно важливим фактором, що впливає на розвиток ринку, є ціна товару. Простеживши динаміку споживчих цін на безалкогольні напої (рис. 1.8), варто відзначити, що їх зростання іноді перевищує темпи інфляції.

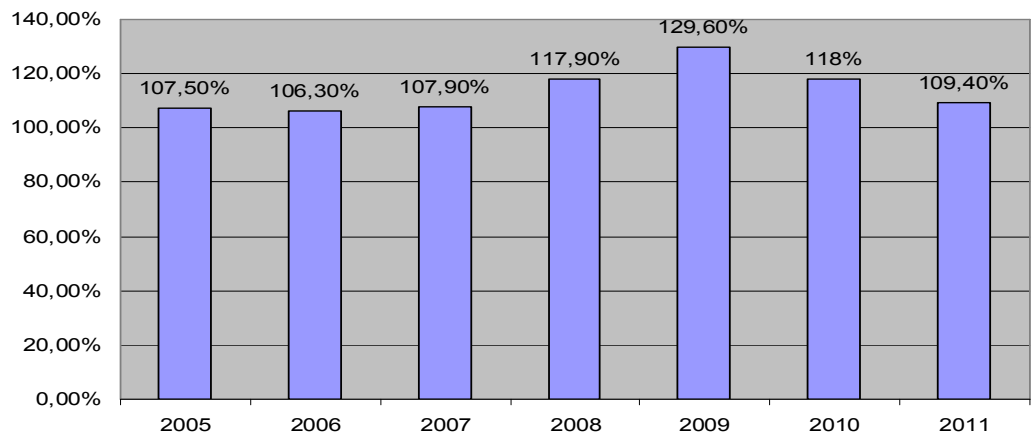


Рис. 1.8 Зростання індексів споживчих цін на основні групи товарів та послуг (відносно грудня попереднього року, %)

Джерело: Державний комітет статистики [76]

Так, у 2009 р. ціни зросли в порівнянні з 2008 р. майже на 30 %. Враховуючи той факт, що обсяги виробництва скоротились на 15 %, головні оператори ринку за рахунок підвищення ціни вирішили утримати свої доходи на рівні минулорічних.

Однак, як вже відзначалося, більшість виробників безалкогольних напоїв – це невеликі підприємства, а саме у малого бізнесу у період з кінця 2008 р. до кінця 2009 р. були труднощі із отриманням кредитів на виробничі потреби, до того ж цей період супроводжувався кризою неплатежів. Як правило, такі підприємства працюють за сезонним принципом і в кінці весни запускають виробництво, користуючись позиковими коштами.

Аналіз виробництва безалкогольних напоїв дозволяє виявити тенденції середньорічного виробництва безалкогольних напоїв на одного споживача в рамках вітчизняного ринку. Так, у 2007 р. обсяг виробництва досяг 42 л на одну особу, а в 2008-2011 рр. спостерігалось рівномірне зменшення виробництва (рис. 1.9).

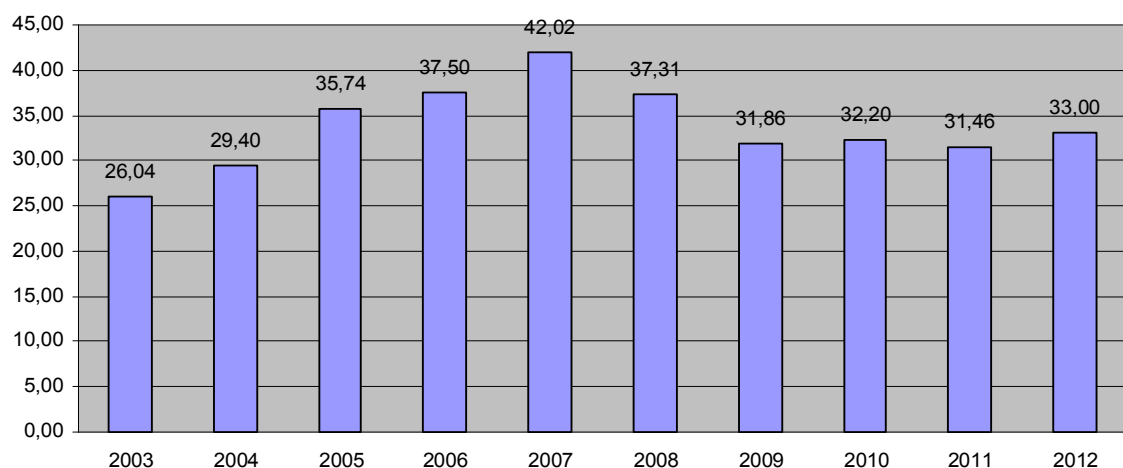


Рис. 1.9 Виробництво безалкогольних напоїв на одну особу у 2003-2012 рр. в Україні

Джерело: Державний комітет статистики [76]

Порівняльний аналіз обсягів виробництва на одного жителя різних країн свідчить, що в Україні даний показник є низьким. Так, у 2008 р. на одного жителя США припадало 251 л прохолодних напоїв, а у Західній

Європі – 92 л напоїв. Не зважаючи на існуючі проблеми на ринку безалкогольних напоїв, він все ще активно розвивається.

Кожне підприємство ринку безалкогольної продукції, має певні особливості розвитку. Але є певні узагальнені особливості, притаманні усім виробникам безалкогольної продукції. Специфіка виробництва безалкогольних напоїв накладає свій відбиток на діяльність відповідних підприємств-виробників даної продукції.

Безалкогольні напої, хоч і не є товарами першої необхідності, але їх відносять до продуктів харчування, що накладає на виробників певну відповідальність. Досить важко привернути увагу та прихильність споживача, не дотримуючись певних стандартів у виготовленні продукції. Такими стандартами насамперед є національні стандарти України, що регулюють якість безалкогольних напоїв, а також наявність відповідної системи управління якістю на підприємстві. Станом на 01.01.2010 в Україні серед підприємств, що виготовляють харчові продукти, напої та тютюнові вироби 503 підприємства отримали міжнародні сертифікати, підтверджують систему управління якістю, що становить близько 31 % від усіх підприємств, що підтверджує особливий статус цієї галузі, таблиця 1.2, додаток А.

Таблиця 1.2

**Наявність систем управління якістю серед виробників  
безалкогольних напоїв (за даними Держкомстату України)**

Виробники без алкогольних напоїв	ISO 9001 (Системи управління якістю продукції)	ISO 14001 (Системи екологічного менеджменту)	ISO 22000 (Системи управління безпекою харчових продуктів)	НАССР (Оцінка ризиків та критичних контрольних точок)	OHSAS 18001 (Система управління безпекою праці та здоров'ям персоналу)	Інтегровані системи управління
ПАТ "Вінніфрут"	-	+	-	-	-	-
ПМП ВФ "Панда"	+	-	-	-	-	+
ТОВ "Авіс"	-	-	-	-	-	-
КЗМВБН "Росинка"	+	-	-	-	-	+

ТОВ "Кока Кола Беведріджз Україна"	+	+	+	+	+	+
---	---	---	---	---	---	---

Головними завданнями виробника безалкогольних напоїв є забезпечення споживача безпечними та якісними напоями, гарантування спроможності підприємства випускати продукцію стабільного рівня якості. Забезпечити виконання таких завдань можливо тільки через правильно обрану стратегію бізнесу, орієнтовану на споживача та систему управління якістю. Ці завдання вимагають змін у системі управління підприємством, яка в свою чергу не може не чинити впливу на систему обліково-аналітичного забезпечення. Орієнтація системи управління та забезпечення високих стандартів якості теж вимагає від системи обліку певних трансформацій. Справа в тому, що традиційний облік не передбачає виокремлення витрат на забезпечення належного рівня якості, оскільки у Методичних вказівках щодо формування собівартості промислової продукції відсутні визначання щодо складу та групування витрат на якість продукції та порядку їх відображення в системі обліку. Тому логічним було б для підприємств, що потребують особливої уваги до забезпечення якості продукції, реалізувати інформаційне забезпечення управління якістю у системі управлінського обліку. Серед головних виробників безалкогольної продукції лише одиниці запровадили на підприємстві інтегровану систему управління якістю, додаток А, таблиця 2.

Однією важливою особливістю підприємств з виробництва безалкогольних напоїв є сезонність виробництва продукції, що зумовлена сезонністю попиту; підтвердженням цьому є ритмічність виробництва, що зображена на рисунку 1.10. Така закономірність вимагає деяких особливостей як у системі управління виробництвом так і у її інформаційному забезпеченні. Зокрема, варто більше уваги приділяти плануванню виробництва та виробничих потужностей, залишків готової продукції та сировинної бази, а це в свою чергу виносить ці об'єкти на особливе місце у системі обліку. Оскільки рамки традиційного обліку розширити важко, а його даних не достатньо, отже необхідним виявляється



налагодження чіткої системи управлінського обліку, яка б діяла на базі концепції ERP-системи, реалізованої засобами сучасних інформаційних технологій.

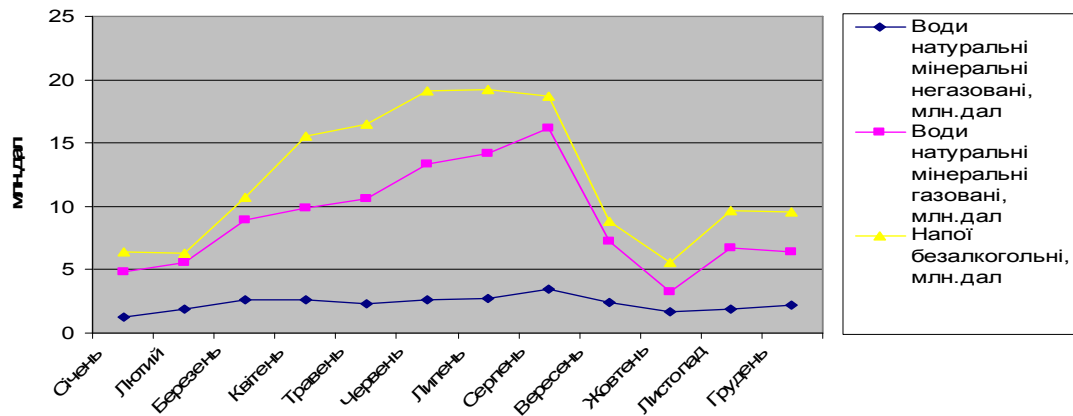


Рис. 1.10 Фактор сезонності у виробництві безалкогольних напоїв за 2010 р.

Джерело: Державний комітет статистики [76]

Рівень матеріаломісткості продукції галузі також вимагає посиленого впливу господарського механізму на докорінне підвищення рівня використання сировинних і інших матеріальних ресурсів, економічного стимулювання підвищення якості сировини і кінцевої продукції. Це також підсилює необхідність запровадження єдиної інтегрованої системи управління підприємством, що забезпечувалась би повною, достовірною інформацією, потік якої був би постійним та безперервним.

Матеріально-технічна база підприємств з виробництва безалкогольних напоїв зумовлює необхідність її насичення сучасною технікою, прогресивними технологіями, як важливою передумовою дієвого механізму господарювання в галузі. Тому інформація про оновлення та ремонт основних засобів і зміни у їх складі та структурі постійно турбує керівників подібних підприємств.

В Україні функціонують більше 200 виробників безалкогольної продукції. Потрібно відзначити той факт, що кожне підприємство, яке функціонує на ринку безалкогольної продукції, має властиві лише йому особливості розвитку. Зокрема, лідируючі позиції на ринку з року в рік

утримує компанія Coca-Cola Beverages Ukraine (рис. 1.11). У 2010 році компанія контролює найбільшу частину українського ринку рівну 17,4 %.

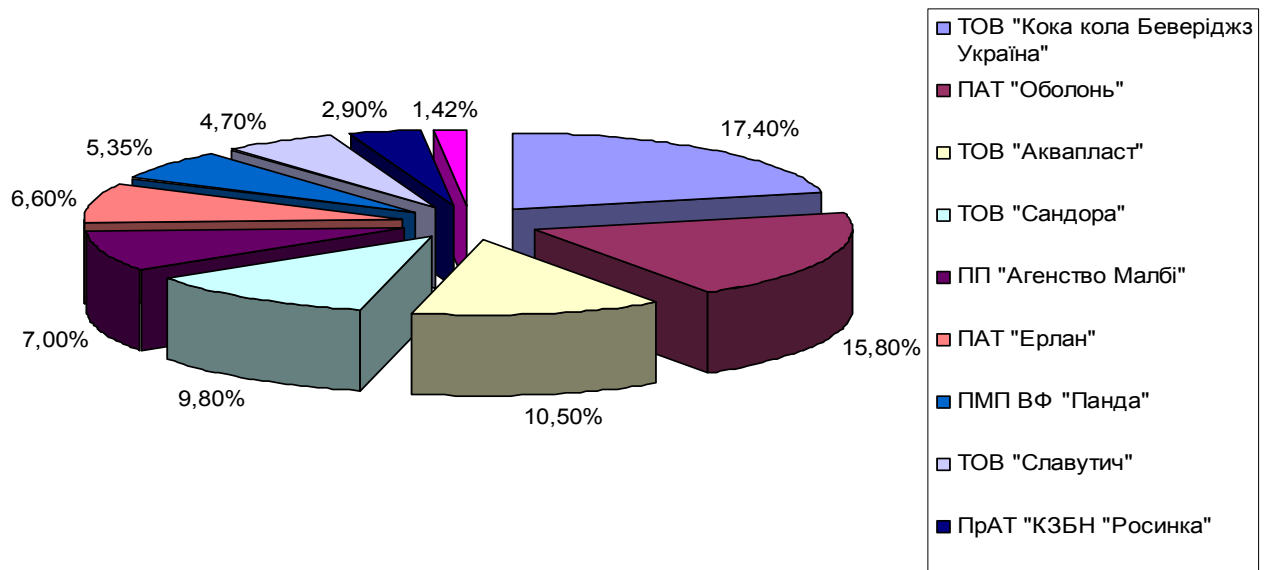


Рис. 1.11 Провідні компанії на ринку безалкогольної продукції України

Друге місце у рейтинговому списку належить суто національній компанії – ЗАТ "Оболонь" (ТМ "Оранж А.С.Е.", ТМ "Живчик", ТМ "Живчик Груша", ТМ "Живчик-Лимон", ТМ "Крем-Сода", ТМ "Дюшес", ТМ "Лайм", ТМ "Кола Нова", ТМ "Квас Богатирський справжній", ТМ "Джетт гранат", ТМ "Джетт вишня", ТМ "Джетт тонік-лимон").

Наступні сходинки у рейтингу займають ТОВ "Аквапласт" (ТМ "Фрутс"), ТОВ "Сандора", ПП "Агенція Малбі", ЗАТ "Ерлан.

Сьоме місце серед виробників із часткою ринку 5,35 % посідає вінницька приватна виробнича фірма "Панда". Це підприємство почало свою діяльність в 1996 році у формі приватного підприємства, вирізняється темпами свого розвитку. Отже, значну частку серед представників ринку безалкогольних напоїв складають переважно середні підприємства, і лише декілька представників західних або вітчизняних корпорацій відносять до класу великих.

В умовах зростання конкуренції на світовому та національному ринках, для керівництва підприємства надзвичайно важливим є оперативне

інформаційне забезпечення, а також використання та представлення цієї інформації у різних формах. Відтак необхідно налагодити інформаційну систему таким чином, щоб оперативне надходження інформації задовільняло як зовнішніх користувачів, так і внутрішніх.

Спрямованість виробництва на безпосереднього споживача, що сприяє значному впливу ринкового механізму, вимагає як від системи управління, так і від системи обліку постійної уваги до вивчення та динаміки того сегменту ринку, на який претендує даний виробник.

Отже, з урахуванням особливостей розвитку ринку безалкогольної продукції підприємствам, що діють у межах цього сегменту, варто розглянути можливість формування стратегії дій на вітчизняному і зарубіжному ринках, а також проблеми її реалізації, які формуються за умови, що підприємство прагне до єдиної стратегічної мети – максимізації прибутку.

Однією з визначальних тенденцій, як світового ринку безалкогольної продукції (далі – РБН) так і вітчизняного, є орієнтація підприємств на загальновизнані принципи менеджменту якості, а саме: орієнтація на споживачів, процесний підхід, системний підхід до управління, ефективна інформаційна база для прийняття рішень, сучасні управлінські інформаційні технології.

Система обліку є інформаційною базою для забезпечення усієї системи управління, при чому інформаційна функція обліку є найголовнішою.

Однак рівень якості бухгалтерського обліку не завжди відповідає сучасним вимогам. На жаль, часто одна й та сама інформація формується з різних джерел, на запит різних контролюючих органів, на вимоги служби внутрішнього аудиту, для керівництва тощо. В свою чергу сукупність вище зазначених факторів робить неможливим достовірне відображення діяльності господарюючого суб'єкта, а отже й прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Визначенням сутності поняття обліково-аналітичної інформації та її

ролі в управлінні підприємством займалися такі фахівці, як Ф. Ф. Бутинець [37], М. А. Вахрушина [54], С. Ф. Голов [65], З. В. Гуцайлюк [71], Л. В. Нападовська [165], М. С. Пушкар [195], В. В. Сопко [216], Дж. Фостер, Ч. Т. Хорнгрен [243]. У їх працях розкривалось значення обліково-аналітичної інформації для управління. Водночас недостатньо дослідженим залишається суть самого поняття та стадії формування обліково-аналітичної інформації.

Як правило, інформація для управління різними авторами трактується по-різному. Так, Ю. А. Бабаєв бачить в інформації "своєчасне якісне здобуття відомостей про фінансово-господарську діяльність організації для ухвалення зважених управлінських рішень" [39, с. 15]. Інформація розглядається також як відомості про осіб, предмети, факти, події, явища і процеси, тобто все те, що розширює уявлення про об'єкт дослідження [39, с. 26]. Визначення, близьке до вказаного, наводить А. Д. Шеремет [253, с. 17]. Інформація представлена В. Б. Івашкевічем [102, с. 22] як сукупність відомостей про стан системи, якою управляють, дії управлінців і зовнішнє середовище. М. С. Пушкар стверджує, що "інформація – це субстрат, необхідний і обов'язковий для того, щоб оцінити ситуацію, виробити можливі альтернативи управлінських рішень та відібрати найдоцільнішу з них для практичного використання" [195, с. 54].

Вважаємо, що ці визначення є взаємодоповнюючими. Узагальнивши їх, можна запропонувати наступне визначення: обліково-аналітична інформація – це сукупність даних та результатів спостережень про досліджуваний об'єкт господарювання, дії управлінців та вплив зовнішнього середовища, що необхідні для прийняття своєчасних та адекватних управлінських рішень, а також дані, що позбавляють від невизначеності та вносять ясність в досліджувані явища. Така інформація є основою усього процесу підготовки, ухвалення та реалізації різноманітних управлінських рішень.

Забезпечення інформацією зовнішніх користувачів є прерогативою фінансового обліку. Він охоплює фіксацію і накопичення інформації

синтетичного та аналітичного обліку про діяльність суб'єкта господарювання за певний період, що містить відомості про активи організації, про стан майна, джерела його утворення, про зобов'язання, відносини з контрагентами, про формування фінансових результатів, про прибуток та його використання тощо. Бухгалтерська облікова інформація формується за такими стадіями: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення.

В. Ричаківська [201] стверджує, що обліково-аналітичну інформацію становить інформація, зосереджена у підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку. Тож такий підхід вказує лише на певну аналітичність облікової інформації, що забезпечується веденням аналітичного обліку на підприємстві, без застосування методів економічного аналізу.

Погляди С. М. Галузіної [60, с. 24-25] на поняття обліково-аналітичної інформації дещо відрізняються від зазначених. Вона стверджує, що "аналітична" складова поняття обліково-аналітичної інформації поєднує в собі два основних значення. З одного боку, сукупність аналітичних облікових показників, завдяки веденню аналітичного бухгалтерського обліку, з іншого – сукупність показників, отриманих у результаті дії управлінських функцій аналізу та синтезу.

Оскільки аналітичні дані є основою для економічного обґрунтування стратегічних рішень, зокрема, оптимізації виробництва, розробки перспектив розвитку підприємства, великого значення набуває здатність облікової інформації задовольняти вимоги і завдання економічного аналізу. Згідно з твердженням А. М. Кузьмінського, під аналітичною інформацією перш за все слід розуміти результативні показники, необхідні при прийнятті рішень [145, с. 43]. Джерелом отримання таких даних є облікова, планова, оперативна інформація.

Таким чином, поняття обліково-аналітичної інформації включає в себе інформацію, яку продукує бухгалтерський облік (як синтетичний, так і

аналітичний) та інформацію, отриману шляхом використання методів економічного аналізу.

Більш глибоке розуміння процесу формування обліково-аналітичної інформації передбачає виділення його основних стадій (рис. 1.12).

На першій стадії відбувається процес виявлення, вимірювання, реєстрації та накопичення первинних даних, зафіксованих у документах про діяльність підприємства. На другій стадії формується внутрішня та зовнішня звітність. На завершальній стадії відбувається процес аналізу.

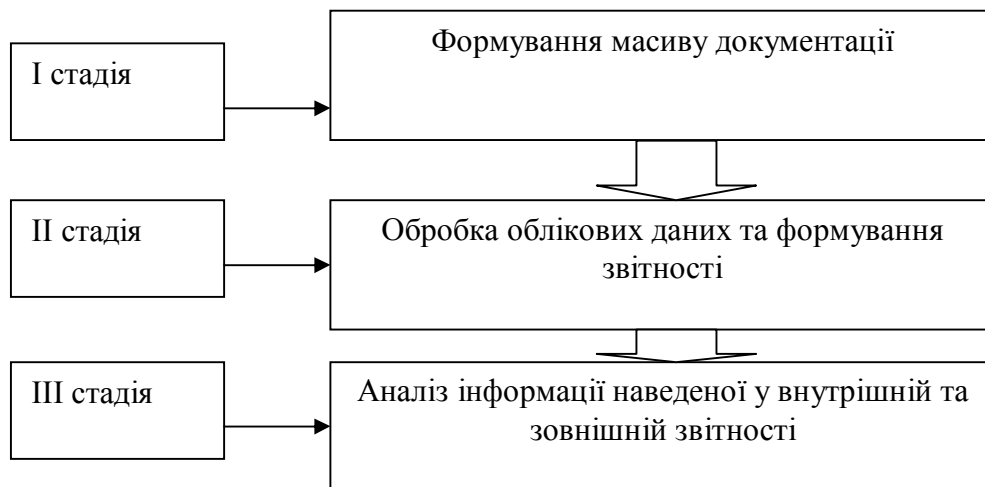


Рис. 1.12 Стадії формування обліково-аналітичної інформації

Невиконання або неякісне проходження хоча б одного з процесів призводить до викривлення кінцевого результату. Причиною цього може бути неопрацьованість теоретико-методологічних та практичних питань формування обліково-аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень та відсутність науково обґрунтованих рекомендацій щодо якості організації обліку. Саме від якості організації обліку і аналізу залежать повнота, достовірність і своєчасність одержуваної інформації. Адже володіння такою інформацією поряд з умінням застосовувати адекватні методи та засоби її збирання, перетворення і передавання є основою ефективно організації діяльності будь-яких підприємств, незалежно від їх організаційно-правової форми.

Для виконання безпосередніх функцій інформування системи менеджменту, обліково-аналітична інформація повинна відповідати вимогам цієї ж системи. Тобто, між ними існує прямий зв'язок, тому побудова системи організації й збору обліково-аналітичних даних може бути реалізована у три етапи, на кожному з яких вирішуються специфічні завдання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Етапи побудови системи обліково-аналітичного забезпечення  
залежно від потреб управління**

<b>Етапи</b>	<b>Завдання</b>	<b>Шляхи вирішення</b>
Перший етап	Формування управлінського рішення або аналіз і опис існуючого рішення. На цьому етапі необхідно визначити: управлінську задачу і її рішення (управлінське); дані, що потрібні для її рішення, систему збору і правила документообігу.	Формулювання результатів, яких планується досягти, відображення їх у відповідній системі управлінської або ж фінансової документації.
Другий етап	Узгодження прийнятих рішень з обліковою політикою й бухгалтерською практикою, технологією аналізу і діючими на підприємстві інформаційними технологіями.	Узгодження даних систем обліку, яка саме наявна інформація може бути використана при формуванні управлінського обліку, і як вимоги управлінського обліку та аналізу можуть призвести до зміни параметрів вхідної інформації.
Третій етап	Впровадження інформаційних облікових технологій, максимально адаптованих до потреб управління.	Розробка положень про організацію обліку та складових облікової політики. Здійснюється реалізація прийнятих рішень і визначаються відповідальні за досягнення зазначених результатів.

З метою належного інформаційного забезпечення системи управління, слід розробити комплекс завдань для отримання ефективної обліково-аналітичної інформації:

- аудит облікової інформації з метою забезпечення її достовірності;
- підвищити контроль за стадіями формування обліково-аналітичної інформації;
- встановити систему оцінки релевантності тієї чи іншої обліково-

аналітичної інформації на різних етапах господарської діяльності.

Під поняттям обліково-аналітичної інформації слід розуміти сукупність достовірних даних отриманих шляхом взаємодії системи обліку та економічного аналізу. Однак, при виборі методології формування інформаційних потоків для системи управління виробництвом, необхідно враховувати аспекти, що здійснюють на нього безпосередній вплив (рис. 1.13).

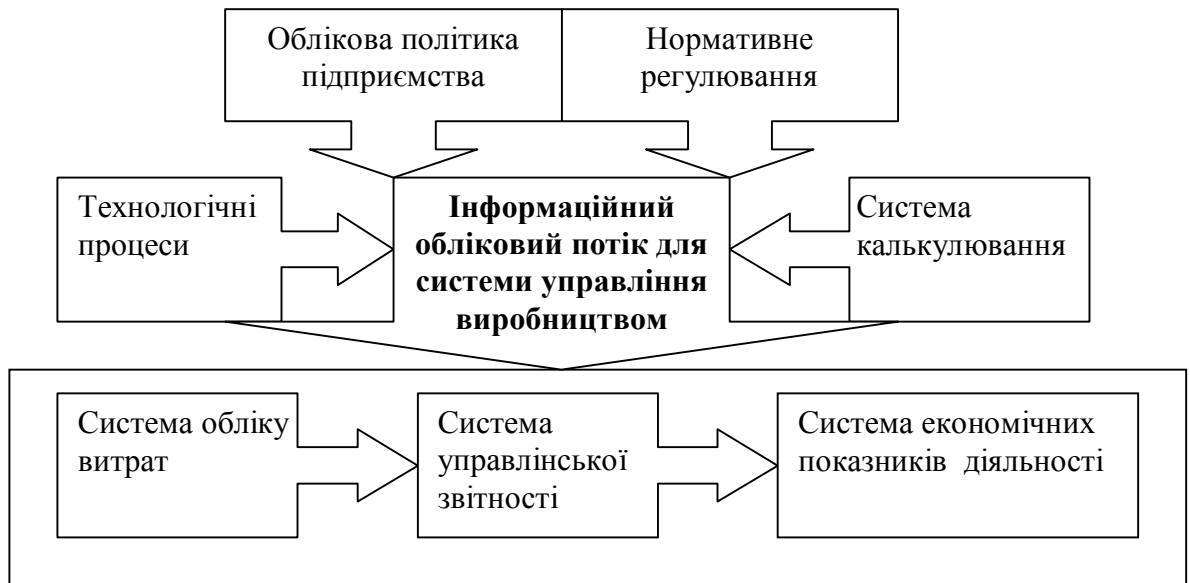


Рис. 1.13 Схема формування потоку обліково-аналітичної інформації про витрати для системи управління

Джерело: опрацювання власне на основі [6]

Формування системи обліково-аналітичної інформації для управління – це взаємопов’язані дані фінансового й управлінського обліку в складі облікової політики, організації обліку на підприємстві, а також звітності та її аналізу. Загалом така система формує сукупність показників оцінки витрат, собівартості і фінансових результатів з метою прийняття оптимальних управлінських рішень.



### **1.3 Теоретичне обґрунтування та еволюція обліково-інформаційних систем управління на ринку безалкогольних напоїв**

Світова практика останніх десятиліть підтверджує трансформацію інформації в один із найважливіших компонентів сучасної ринкової інфраструктури. По суті, не існує незалежного, самостійного виробника товарів або послуг, який успішно діє на ринку, не володіючи інформацією про кон'юнктуру ринку, постачальників сировини, трудові ресурси, споживачів готової продукції. Важливо ураховувати безперервні зміни в управлінні підприємством, вчитись ними управляти, прогнозувати їх появу та можливі наслідки. Відсутність інформації як важливого стратегічного ресурсу підприємства призводить до невизначеності, а отже до погіршення якості управління.

Фактично, йдеться про інформаційну революцію, яка, розпочавшись в останній чверті ХХ ст. з активного використання інформації для бізнесу, поступово поширюється на усі суспільні інститути. Докорінні зміни відбуваються не лише в технологіях, техніці, швидкості й пам'яті комп'ютерного забезпечення, але значною мірою в наукових концепціях.

Дослідження, проведені В. Глушковым, підтвердили необхідність використання обчислювальної техніки при вирішенні складних економічних завдань. Вченим обґрунтовані теоретичні положення застосування автоматизованих систем в управлінні та розроблені ефективні економіко-математичні моделі економічного планування та прогнозування [62; 63].

Проблемами побудови ефективної інформаційної системи обліку займаються багато відомих дослідників, зокрема, російські фахівці В. І. Ісаков [106], Д. В. Чистов [242]. Одним із перших вітчизняних науковців, які почали опрацьовувати цю тематику, був В. П. Завгородній [95]. Далі дану тему досліджували М. Т. Білуха [30], А. Г. Богач [32], С. В. Гушко, А. В. Шайкан [73], П. В. Іванюта [109], С. В. Івахненко [110], І. І. Матієнко-Зубенко, Л. О. Терещенко [231], В. Д. Шквір, А. Г. Загородній,

О. С. Височан [254]. Окрім праць, цілковито присвячених інформаційним системам обліку, окремі автори довели необхідність створення і розвитку таких систем у контексті сучасних реалій розвитку економіки, серед них Я. Д. Крупка, В. Муравський [140], Л. В. Нападовська [165], М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко [195; 247; 248].

Як відомо, найдавнішими і найпоширенішими інформаційними системами вважаються бібліотеки. Здавна в них збиралися та зберігалися книги з дотриманням певних правил, створенням каталогів різного призначення для полегшення доступу до книжкового фонду. На великому сучасному підприємстві побудова інформаційної системи є не менш необхідною. Для забезпечення якісного управління, потрібно знати обсяги запасів тієї чи іншої сировини, кількість і асортимент виробленої продукції, обсяг споживання електроенергії, який цех що виробляє і чого потребує та багато іншої інформації, яка стосується виробничих питань. Для обробки таких даних потрібні певні організаційні і технічні засоби, тобто своєрідні інформаційні системи.

Поняття "система" має довгу історію і походить із грецької мови. Здавна під цим поняттям розуміли сукупність частин, що утворюють єдине ціле, в якому кожна частина взаємодіє з іншою або пов'язана, щонайменше з однією іншою частиною і всі вони використовуються для розв'язування загальної задачі. За такого підходу об'єкт, який не має жодного відношення до будь-якої частини системи, не є частиною системи, а утворює оточення системи. У XIX ст. поняття "система" вперше було використано французьким фізиком С. Карно для пояснення термодинамічних властивостей природних об'єктів. У 1850 р. німецький фізик Р. Клаус узагальнив його вчення, увівши поняття "зовнішнє оточення системи" і почав використовувати поняття "працююча головна частина" при посиланні на систему [151, с. 8]. Поняття "система" в даний час нерідко вживається доволіно, зокрема, системою називають частину простору, яка складається з набору компонентів або частин, певним чином пов'язаних між собою.

Більшість відомих систем має такі спільні загальні властивості:

1. Структура системи, що визначається її частинами і процесами, які в них відбуваються.
2. Моделі систем є узагальненням реальності.
3. Системи функціонують таким чином, що введення-виведення інформації супроводжується їх опрацюванням, котре призводить до їх зміни.
4. Між різними частинами системи існують функціональні й структурні взаємозв'язки.

Додання до поняття "система" слова "інформаційна" відображає мету її створення і функціональну приналежність. Так, у сучасній комп'ютерній науці та в інформатиці під поняттям "система" також розуміється метод, алгоритм або структура з програмного забезпечення та технічних засобів – інформаційну систему, що розробляється для використання у специфічних сферах людської діяльності.

Найстаріші інформаційні системи повністю базувалися на ручній праці. Далі їм на зміну прийшли різні механічні пристрої для обробки даних (наприклад, для сортування, копіювання, асоціативного пошуку тощо). Наступним кроком стало впровадження автоматизованих інформаційних систем, тобто систем, у яких для забезпечення інформаційних потреб користувачів використовується комп'ютер зі своїми носіями інформації. Як зазначає професор О. В. Козлова в одній із своїх перших фундаментальних праць, яка стосується інформаційних систем управління, автоматизована система управління – це "людинно-машинна система, у якій провідне місце належить людині. Саме людина визначає зміст і характер діяльності автоматизованих систем управління, перелік вирішуваних нею завдань, критерії їх результатів, користується цими результатами і приймає кваліфіковані рішення" [1, с. 72].

Американський розробник інформаційних систем К. Літінен [265] описує дві принципово протилежні концепції автоматизованих інформаційних систем. У першій інформаційна система є засобом зберігання

інформаційних ресурсів, що розглядаються як об'єктивне відображення дійсності, при якому виключаються суб'єктивні моменти. Згідно другої концепції, важливість якої особливо підкреслюється, ці системи є в першу чергу системами комунікації, обміну інформацією, яка виражає не стільки об'єктивні відомості про дійсність, скільки суб'єктивні судження про неї, тобто на перший план виходить роль суб'єктивного знання, персональних рішень і думок. Парадокс полягає в тому, що саме розвиток автоматизації ще більше висвітлює роль суб'єктивних моментів в процесах накопичення, розповсюдження і використання інформації.

При загальному підході інформаційну систему (ІС) можна охарактеризувати як сукупність організаційних і технічних засобів для збереження, обробки та передачі інформації. Варто відзначити, що поняття інформаційної системи не вичерпується сукупністю технічних засобів, які служать цьому. Л. В. Нападовська стверджує, що сучасні системи менеджменту, крім уже відомих ресурсів: фінансових, трудових, матеріальних та нематеріальних, додатково включають найбільш динамічний ресурс – інформацію [165, с. 137]. Отже, поняття "інформаційної системи" включає в себе, окрім апаратної та програмної частин, ще й інформацію, яка міститься в системі, специфічні алгоритми її обробки, а також фахівців, котрі взаємодіють із системою.

У загальному вигляді інформаційну систему можна зобразити наступним чином (рис. 1.14):

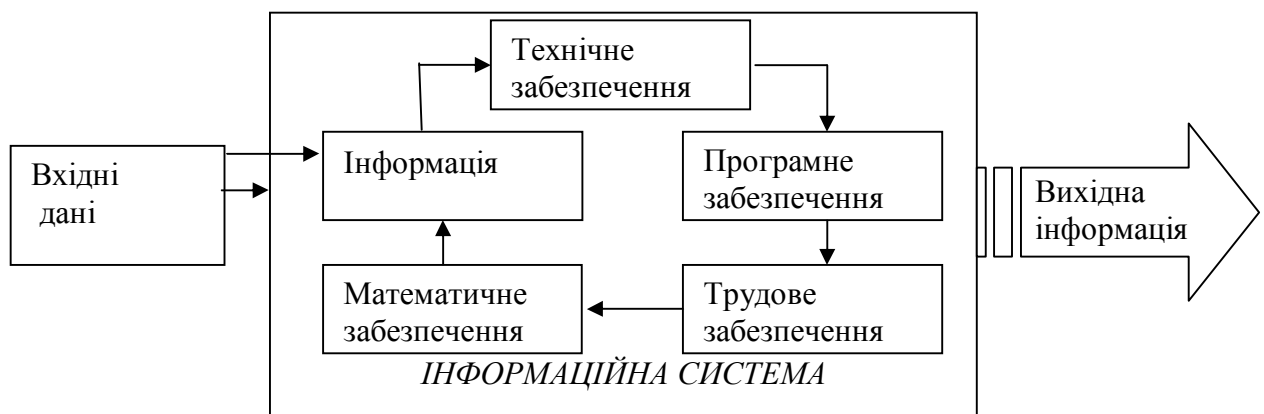


Рис. 1.14 Узагальнена схема складових інформаційної системи  
Джерело: Опрацювання власне

Загальноприйнятої класифікації ІС досі не існує, оскільки ряд ознак класифікації є досить багатоаспектними. Окрім того, розмаїтість сфер економічної діяльності сприяє появі великої кількості інформаційних систем, які вбирають у себе усі особливості структури управління, схеми декомпозиції управлінських завдань і предметних технологій. Протягом тривалого часу найбільш поширеними були класифікаційні угруповання систем, наведені у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

### Класифікація інформаційних систем за різними ознаками

№	Ознака класифікації	Види ІС
1.	За сферою діяльності	державні; територіальні (регіональні); галузеві, об'єднань; підприємств або установ; технологічних процесів.
2.	За рівнем автоматизації процесів управління	інформаційно-пошукові; інформаційно-довідкові; інформаційно-керівні; системи підтримки прийняття рішень; інтелектуальні ІС.
3.	За ступенем централізації обробки інформації	централізовані ІС; децентралізовані ІС; інформаційні системи колективного використання.
4.	За ступенем інтеграції функцій	багаторівневі ІС з інтеграцією за рівнями управління (підприємство – об'єднання, об'єднання – галузь і т. ін.); багаторівневі ІС з інтеграцією за рівнями планування і т. ін.

Продуктом інформаційної системи, призначеної для управління виробництвом, є перетворення інформації, і це завдання є першочерговим. У зв'язку з цим, можна погодитись із твердженням С. В. Івахненкова, який вважає, що технічні засоби перетворення інформації повинні стати основним критерієм класифікації інформаційних систем [110, с. 15].

За ступенем автоматизації перетворення економічної інформації інформаційні системи поділяються на такі групи: ручні, напівмеханізовані, механізовані, автоматизовані та автоматичні.

До ручних систем належать ті, в яких обробка економічної інформації здійснюється вручну, а найпростішу обчислювальну техніку використовують в індивідуальному порядку для виконання окремих завдань.

У напівмеханізованих інформаційних системах обробку економічної інформації виконують за допомогою обчислювальних машин з ручним введенням даних.

До механізованих систем належать такі, в яких обробку інформації виконували за допомогою обчислювальних машин з механізованим введенням даних, зафіксованих на машинних носіях.

В автоматизованих інформаційних системах фіксація, збір та обробка інформації виконується за допомогою електронних обчислювальних машин, технічних засобів зв'язку, периферійного електронного обладнання. В автоматизованих системах частина функцій управління або обробки даних здійснюється автоматично, а частину здійснює людина.

В автоматичних інформаційних системах усі функції управління й обробки даних здійснюються технічними засобами без участі людини.

Розглядаючи сучасні інформаційні системи, слід відзначити високий рівень їх технічного забезпечення, тож з огляду на це, ручні інформаційні системи в даний час зустрічаються дуже рідко. Класифікувати інформаційні системи важливо не за ознакою наявності сучасних технічних засобів, а доцільно детально розглядати їх тип використовуваних технологій. Такий підхід використовує М. М. Матюха [156, с. 23], відповідно до якого інформаційні системи класифікуються наступним чином:

- 1) за призначенням (фактографічні, документальні та змішані);
- 2) за мовами (замкнуті системи, системи з базовою мовою та змішані);
- 3) за локалізацією (локальні та розподілені);
- 4) за схемою додаткової обробки (пост-обробка та попередня обробка);
- 5) за структурами даних (ієрархічні, мережного типу, реляційні).

В. М. Глушков [62] запропонував поділяти всі ІС на два основних типи:  
- автоматизовані системи управління технологічними процесами;

- автоматизовані системи організаційного або адміністративного управління.

Інформаційні системи організаційного управління призначені для автоматизації функцій адміністративного (управлінського) персоналу. До цього класу належать системи управління як промисловими (підприємства), так і непромисловими об'єктами (банки, біржі, страхові компанії, готелі тощо) й окремими офісами (офісні системи).

Інформаційні системи управління технологічними процесами призначені для автоматизації технологічних процесів (гнучкі виробничі процеси, металургія, енергетика тощо).

З часом сфера застосування інформаційних систем розширилась. Нині виділяються такі класи комп'ютерних інформаційних систем:

- системи для наукових досліджень;
- системи автоматизованого проектування;
- системи організаційного управління;
- системи управління технологічними процесами.

Характеризуючи інформаційну систему з точки зору управління, варто відзначити, що управлінська інформаційна система являє собою сукупність апаратно-програмних і технологічних засобів, засобів телекомунікацій, баз та банків даних, методів процедур обробки даних, персоналу управління, які організують процес збирання, передавання, оброблення і накопичування інформації для підготовки і прийняття ефективних управлінських рішень .

Слід зазначити, що управлінські інформаційні системи (далі – УІС) розроблені для отримання керівниками і менеджерами інформації, необхідної для моніторингу, контролю, ухвалення рішень і адміністрування. Використання УІС дає керівникам можливість систематичного пошуку або більш детального вивчення елементів внутрішньої або зовнішньої інформації, відстеження тенденцій та формування звітів про стан та перспективи розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства. УІС проектують так, щоб вони були особливо зручними у використанні.

У табл. 1.5 наведено визначення поняття "управлінська інформаційна система" у працях вітчизняних науковців.

Таблиця 1.5

**Визначення поняття "управлінська інформаційна система"  
вітчизняними науковцями**

№	Автор	Визначення "управлінської інформаційної системи"
1.	Шквір В. Д., Загородній А. Г., Височан О.С. [254, с. 41]	призначена для зберігання, пошуку і видачі економічної інформації за запитом користувачів.
2.	Кліменко О. В. [127, с. 46]	сукупність інформації, методів, моделей, технічних, програмних, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, котрі займаються обробкою інформації і прийняттям управлінських рішень у межах підприємства.
3.	Іванюта П. В. [109, с. 18]	сукупність інформації, економіко-математичних методів і моделей, технічних, програмних, технологічних засобів і спеціалістів; інформація, призначена для оброблення інформації і прийняття управлінських рішень.
4.	Ромашко С. М., Ліпенцев А. В. [202]	сукупність зовнішніх і внутрішніх потоків прямого і зворотного зв'язку економічного об'єкта, методів, засобів та менеджерів різних рівнів, які беруть участь в процесі опрацювання інформації і прийняття управлінських рішень.
5.	Євдокимов В. В. [90]	ієрархічно організований комплекс організаційних методів, технічних, програмних, алгоритмічних та інформаційних засобів, що мають модульну структуру і забезпечують наскрізне узгоджене управління матеріальними та інформаційними потоками об'єкта управління.
6.	Гушко С. В., Шайкан А. В. [73, с. 13]	система призначена для зберігання, пошуку і видачі економічної інформації щодо запитів користувачів.
7.	Івахненков С. В. [110, с. 16]	сукупність інформації, методів, моделей; технічних, програмних, технологічних засобів та рішень, а також спеціалістів, котрі виконують обробку інформації і приймають управлінські рішення в межах підприємства.
8.	Литвин І. С. [151, с. 169]	сукупність усіх інформаційних потоків та зв'язків економічного об'єкта, а також методів та засобів необхідних для підтримання, збору, перетворення, опрацювання та передання інформації та для вироблення управлінських рішень.
9.	Матюха М. М. [156, с. 21]	характеризується структурованим потоком інформації, інтеграцією задач опрацювання даних, генерування запитів і звітів.

Зміна концепцій бізнесу тісно пов'язана з розвитком інформаційних систем. Прагнення підприємств та організацій підвищити ефективність інформаційної системи управління стимулює появу більш нових апаратних і



програмних засобів, які, в свою чергу, підштовхують користувачів до подальшої модернізації самої інформаційної системи. Власне кажучи, апаратне й програмне забезпечення, за допомогою якого функціонує інформаційна система, є інформаційною технологією.

К. К. Колін, відслідковуючи еволюцію інформаційних технологій, наводить таке визначення: "Під інформаційними технологіями слід розуміти представлене у проектній формі (тобто у формалізованому вигляді, придатному для практичного використання) концентроване вираження наукових знань і практичного досвіду, яке дозволяє раціональним чином організувати той чи інший інформаційний процес з метою економії витрат часу, енергії або матеріальних ресурсів, необхідних для його реалізації" [131, с. 5]. В одній інформаційній системі можуть використовуватись кілька інформаційних технологій. Хоча інформаційні системи є середовищем для реалізації технології, втім інформаційна технологія може існувати і поза інформаційною системою.

В наш час розробляється і впроваджується значна кількість різноманітних програмних продуктів з широким спектром використання. Першим застосуванням електронних обчислювальних машин для потреб управління вважають запровадження американською компанією "General Electric" у 1954 р. на заводі в м. Луїсвілл (штат Кентуккі) комп'ютерної системи нарахування заробітної плати [266, с. 4].

Початок створення інформаційних систем в Україні датують 1963 р., коли на великих підприємствах почали використовувати ЕОМ для розв'язування задач економіко-організаційного управління. Цьому етапу передувала значна робота, проведена вітчизняними вченими. Зокрема, належної уваги заслуговують праці В. М. Глушкова – засновника вітчизняної наукової школи кібернетики. Він був переконаний, що саме методи кібернетики і обчислювальної техніки нададуть можливість удосконалити управління народним господарством і державою. Вважаємо, саме в цих міркуваннях слід шукати витoki того, чому вчений і його колектив почали

займатися проблемами розробки автоматизованих систем управління, прогнозування розвитку різних галузей господарства, вдосконалення розрахунку планів розвитку господарства, автоматизації розрахунку бюджету держави та ін.

Наприкінці 60-х – на початку 70-х років у шляхах подальшого розвитку обчислювальної техніки виокремилося два погляди. Одні відомі вчені, серед яких був і В. М. Глушков, пропонували розвивати вітчизняну оригінальну техніку, інші ж, серед яких були й керівники відповідних міністерств та деякі російські вчені, пропонували взяти за основу відому американську марку ЕОМ (ІВМ/360), повторити її, і, вдосконалюючи, організувати виробництво обчислювальної техніки, що й було впроваджено у практику. Відтоді компоненти інформаційних систем, а саме – дані та обчислення – зазнали істотних змін, що дає підстави виокремити етапи їх розвитку.

У вітчизняній літературі не існує єдиного підходу до періодизації розвитку інформаційних систем. Більша частина авторів [109; 231; 254; 156] виділяють три етапи розвитку ІС, пов'язуючи бурхливий розвиток інформаційних систем лише з появою комп'ютерів II-го покоління. С. В. Гушко та А. В. Шайкан, змінюючи традиційний підхід до періодизації розвитку інформаційних систем, виділяють чотири етапи, доповнюючи їх інформаційними системами обробки розрахункових документів на електромеханічних бухгалтерських машинах, що передували появі ЕОМ [73, с. 9]. Керуючись тезою, що "інформаційні системи існували з моменту створення суспільства", а інформаційні технології почали розвиватись на початку XIX ст., можна виділити п'ять етапів розвитку інформаційних систем (табл. 1.6).

XX ст. характеризується бурхливим розвитком науки і виробництва, і кожен з етапів розвитку характеризується своїм підходом до побудови інформаційних систем. В. І. Ісаков вважав, що автоматизація процесів праці закономірно проходить низку етапів – від введення в ручну обробку елементів механізації до повної автоматизації [106, с. 7].

Перший етап – етап елементарних розрахункових винаходів характеризувався початком ери впровадження автоматичних систем в господарське життя країни. Це був період нових винаходів, використання яких дозволяло здійснювати прості операції додавання і віднімання.

Таблиця 1.6

### Еволюція інформаційних систем

Період часу	Концепція використання інформації	Вид інформаційних систем	Тип автоматизованої інформаційної технології
1	2	3	4
1910-1940 роки	Заповнення паперових документів за допомогою друкарських та рахунково-клавійних машин	Механізація окремих елементів процесів управлінської праці	Механізована обробка
1940-1950 роки	Заповнення паперових документів та виконання простих математичних перетворень за допомогою комплексів рахунково-перфораційних машин	Механізація окремих ділянок роботи в системі управління	Механізована обробка
1950-1960 роки	Паперовий потік розрахункових документів	Інформаційні системи обробки розрахункових документів на електромеханічних машинах	Часткова електронна обробка даних
1960-1970 роки	Основна допомога в підготовці звітів	Управлінські інформаційні системи	Електронна система обробки даних
1970-1980 роки	Управлінський контроль	Системи підтримки ухвалення рішень Системи для вищого рівня управління	Централізована обробка інформації в умовах обчислювальних центрів
Кінець 90-х – теперішній час	Інформація як стратегічний ресурс	Стратегічні інформаційні системи. Автоматизовані офіси	Поєднання засобів обчислювальної техніки та засобів зв'язку

Примітка: Укладено автором на основі [109,110,151,156]

Зокрема, у 1874 р. В. Т. Однером було винайдено арифмометр, у 1878 р. та 1882 р. російським вченим П. А. Чебишевим було створено машини для додавання та віднімання, які стали першими у світі автоматичними обчислювальними машинами. У 1890-ті рр. академік А. Н. Крилов розробив теорію побудови математичної машини для

розв'язання диференційованих рівнянь, а вже у 1911 р. під його керівництвом в Росії була створена перша у світі математична машина [214, с. 12].

Другий етап – етап механізації процесу збору та обробки облікової інформації, можна вважати початком механізації економічних розрахунків на промислових підприємствах. Були створенні перші машино-обчислювальні станції на великих промислових заводах [5, с. 105].

Проте початком у використанні обчислювальної техніки для обробки статистичних даних вважається налагодження виготовлення та використання клавішних та перфораційних обчислювальних машин.

Із середини 50-х рр. головним ідеологом машинної бухгалтерії став В. І. Ісаков. Він сформував таблично-перфокартну форму рахівництва, створив вчення про комплексну механізацію та автоматизацію обліку. Коли вчений розпочав свою роботу, у розпорядженні бухгалтерів були дві групи машин: з ручним і з автоматичним вводом первинних даних, які називали рахунково-клавішними та рахунково-перфораційними [211, с. 529]. Далі "...поширення електронної обчислювальної техніки призвело до виникнення нових понять: "автоматизована система управління" (АСУ) та "автоматизоване робоче місце" (АРМ). АСУ стимулювало тенденцію до централізації обліку, АРМ — до децентралізації" [211, с. 529].

Поява наприкінці 1950-х років електронно-обчислювальних машин і стрімке їх вдосконалення створило реальні передумови для автоматизації управлінської праці, формування ринку інформаційних продуктів і послуг. У цей період інформаційні системи характеризувалися лише частковою обробкою управлінської інформації та виконанням найбільш працездатних завдань.

ІС, що виникли та функціонували у 1960-1970-ті роки, у вітчизняній літературі відомі під назвою "Автоматизовані системи управління (АСУ) — позадачний підхід", а у зарубіжній — "Системи (електронної) обробки даних" (Data Processing System), обмежувались розв'язуванням окремих функціональних управлінських задач, зокрема задач бухгалтерського обліку.

Для кожної такої задачі окремо готувались дані, створювалась математична модель і розроблялось програмне забезпечення. Крім процедур безпосереднього розв'язування задачі, до програм вносились процедури формування та ведення необхідного інформаційного фонду. Такий підхід характеризувався інформаційною надмірністю (дані, сформовані для однієї задачі, не могли бути використані для розв'язування інших), математичною надмірністю (відомо, що математичні моделі різних задач мають спільні блоки), тривалістю та великою працездатністю розробки, недостатньою адаптованістю ІС до можливих змін.

В основу створення ІС наступного покоління (1972-1986 рр.) було покладено концепцію централізовано керованої бази даних, яка за допомогою спеціального програмного продукту (системи керування базою даних) обслуговує всі прикладні програми. Інакше кажучи, забезпечувалось колективне використання даних. Згідно з цим, системи 2-го покоління називали "АСУ — концепція бази даних" та "Управлінські (адміністративні) ІС" (Management Information System). Головна функція таких систем полягала в забезпеченні інформацією процесу управління. Типову управлінську інформаційну систему характеризує структурований потік інформації, інтеграція задач обробки даних, генерування запитів і звітів.

В управлінських інформаційних системах (УІС) вже були визнані переваги колективного користування даними, а також відзначено, що в одній організації багато прикладних програм використовують одні й ті самі робочі дані і відбувається дублювання робіт у процесі збирання, зберігання і пошуку цих даних. Зі збільшенням кількості прикладних програм, що обслуговують всі рівні управління та обробляють одні й ті самі робочі дані, зростає обсяг дублювання, що ставало гальмом на шляху комп'ютеризації управління. Більш того, це дублювання часто було неефективним, оскільки призводило до несумісності прикладних програм. Виходом із цієї ситуації стала концепція створення єдиної централізовано керованої бази даних, яка за

допомогою спеціального програмного продукту (СУБД) обслуговує всі прикладні програми організацій.

Сучасні концепції управлінських інформаційних систем беруть свій початок у США. Головним їх призначенням є вирішення проблем, що пов'язані з обліком, оцінкою потреб у сировині та матеріалах, а також управлінні збутом готової продукції. Правила, покладені в їх основу, були сформульовані Американським товариством з управління виробництвом і запасами (American Production and Inventory Control Society — APICS), котре об'єднує провідні американські компанії.

Системи стратегічного управління забезпечують підтримку функцій управління на стратегічному рівні (більшою мірою – аналіз, планування й контроль). Прикладами інформаційних систем стратегічного управління є системи "Corporate planner", "Project Expert", системи збалансованих показників (Balanced Scorecard) різних виробників та ін. Детальніша класифікація даної категорії здійснюється залежно від глибини реалізації в системах зазначених функцій управління: аналізу, планування, контролю. Фактичні дані (дані обліку) у ці системи вносяться або вручну, або шляхом привнесення із систем оперативного обліку в узагальненому вигляді.

Системи середньострокового управління також мають назву систем управління ефективністю бізнесу (BPM – Business Performance Management, або Corporate Performance Management). До них відносяться як спеціалізовані системи бюджетного планування, контролю й управління по відхиленнях (такі як Hyperion Pillar, Adytum, Comshare MPC, Oracle Financial Analyzer, SyteLine Budgeting), так і інструменти класу "Інтелев-Бюджетування" [73, с. 139].

Системи управління реального часу є вузько спеціалізованими і, як правило, включають апаратну складову (датчики й пристрої передачі даних) і аналітичне програмне забезпечення, що дозволяє задавати параметри й припустимі відхилення керованого процесу, контролювати його хід,

аналізувати відхилення й впливати на процес при відхиленні від заданих параметрів.

Системи операційного управління призначені підтримувати операційне й оперативне управління підприємством. До них відносяться більшість представлених на ринку України інформаційних систем – як західних розробок (SAP R/3, Oracle Applications, BAAN, SyteLine ERP, MFG PRO, IRenaissance, IFS і ін.), так і систем російських ("Галактика", "Парус" та ін.) і вітчизняних розробників ("Ит-Підприємство", BS Intergator, "Програмні системи розвитку" та ін.). Сюди ж відносяться програми бухгалтерського обліку "1С", "Акцент" та інші [73, с. 140].

Якщо в інформаційній системі реалізована тільки функція фінансового обліку господарських операцій, вона вважається обліковою системою. Системи фінансового обліку реалізують функції обліку у сфері управління фінансами та частково, у сфері управління матеріальними ресурсами, акцентуючи увагу на фінансовій стороні факту господарської діяльності.

Системи управлінського обліку сприяють реалізації функції обліку в різних функціональних сферах (постачання, маркетинг, логістика, інновації), причому істотною відмінністю управлінського обліку від функціональних сфер управління є збирання й облік фактів господарської діяльності, у першу чергу, у натуральних показниках, а за необхідності – також у фінансових.

У системах планування й управління, або ERP-системах, широко представлена функція планування. Без реалізації функції планування зникає контроль, оскільки отриманий результат немає з чим порівнювати. Відповідно, без попереднього аналізу й планування теж неможливе. Підтримка повністю всіх функцій управління у всіх функціональних сферах управління можлива тільки в системах класу ERP, і це повинна бути дійсно реалізована функція планування, контролю, аналізу.

Основною проблемою створення великих розподілених баз даних є складність опису даних, які дозволяють об'єктивно, незалежно від окремих прикладних програм, спростити спільне використання даних різними

прикладними програмами. Для опису даних широко застосовуються моделі та словники даних. Семантика даних, тобто вивчення їх змісту незалежно від окремих прикладних програм, стала самостійною галуззю досліджень.

Протягом 80-х років було реалізовано концепцію єдиної централізовано керованої бази моделей — блоків обчислень, спільних для багатьох прикладних програм. Такі системи дістали назву систем підтримки прийняття рішень (СППР, Decision Support System). СППР — це інтерактивна комп'ютерна система, призначена для підтримки різних видів діяльності в разі прийняття рішень стосовно слабо структурованих або неструктурованих проблем.

Зі зростанням кількості прикладних програм для надання персоналізованої оперативної підтримки, а також кількості інформаційних систем, збільшувався обсяг обчислювального дублювання, що стало значною мірою гальмівним фактором: для індивідуальної оперативної підтримки необхідно виконувати досить багато персоналізованих версій однієї й тієї ж прикладної програми, причому кожна версія підлягає багаторазовій модифікації протягом періоду її експлуатації з метою, щоб вона відповідним чином реагувала на зміни в можливостях, знаннях, позиції і побажаннях користувача. Водночас, дубльована версія нерідко виявлялась менш ефективною, що призводило до взаємної несумісності програм і зниження продуктивності обчислень. Виходом із такої ситуації стала концепція утворення єдиної централізовано керованої бази моделей. Нині в різних галузях економіки СППР розглядаються як перспективний напрям використання обчислювальної техніки та інструмент підвищення ефективності праці.

Сучасний рівень розвитку інформаційної технології характеризується як нова інформаційна технологія, ознаками якої є розвинута комп'ютерна техніка, програмне забезпечення, адаптоване до потреб користувача, надійні комунікації, діалоговий режим спілкування користувача з комп'ютером.

Нова інформаційна технологія дозволяє інтегрувати різноманітні можливості обробки інформації на одному робочому місці включно з



розрахунковими, довідково-інформаційними, сервісними. Системи, побудовані за принципами нової інформаційної технології, можуть гнучко реагувати на зміни в складі функцій та розв'язуваних ними задач, в алгоритмах розрахунку, в інформаційних потребах користувачів. Інтерактивний режим роботи системи забезпечує задоволення нагальних інформаційних потреб користувачів, оперативний обмін інформацією та реагування на запити. Характерними для нової інформаційної технології є робота користувача в режимі оперативної взаємодії з даними; наскрізна інформаційна підтримка користувача на основі інтегрованої бази даних; безпаперовий процес підготовки документа, коли на папері фіксується тільки його кінцевий варіант. В умовах нової інформаційної технології стають можливими колективне формування та заповнення документів і адаптивна перебудова форм та способів подання інформації в процесі розв'язання завдань.

Аналізуючи розвиток системи обліку і аналізу на принципах інформатики, М. Г. Чумаченко і М. С. Пушкар досить доречно відзначають, що вирішальним фактором економічного зростання в сучасному світі стали інформаційні ресурси, а їх використання дає значний економічний ефект на заощадженні факторів виробництва за рахунок впровадження нових інформаційних технологій [248, с. 107-114].

Інтенсифікацію процесів управління сучасним підприємством можна забезпечити лише на основі використання нових принципів управління. Завдання полягає у створенні інформаційних систем, за допомогою яких будуть краще і швидше виконуватись операції із сприйняття, вимірювання, реєстрації, передачі, обробки, зберігання, пошуку і видачі інформації. Йдеться про організацію такої системи, мета якої – автоматизація комплексу формальних процедур, а у ряді випадків і неформальних операцій (вирішення логічних завдань) – пов'язаних з виконанням управлінських робіт.

Використання нових інформаційних технологій у системі управління передбачає інтеграцію процесу перетворення інформації, створення єдиного

інформаційного фонду, класифікацію, систематизацію і уніфікацію понять, показників і документів, визначення цінності і корисності інформації, впорядкування потоків інформації.

За результатами ранжування проблем, які виникають у процесі проектування та функціонування інформаційних систем, виділено три блоки (рис. 1.16).



Рис. 1.16 Умови проектування та функціонування інформаційної системи підприємства

Джерело: Власна розробка автора

До першого блоку входять проблеми, пов'язані із захистом інформації, що циркулює в інформаційній системі підприємства. У внутрішньому

інформаційному середовищі підприємства існують різні категорії суб'єктів, які виступають по відношенню до певної інформації постачальниками, користувачами, розпорядниками, власниками.

При успішному здійсненні діяльності щодо управління інформаційною системою, усі вони зацікавлені у забезпеченні як своєчасного доступу до інформації певним користувачам, конфіденційності частини інформації, повноти та цілісності даних, так і захисту від дезінформації, від тиражування, викрадення.

Забезпечення безпеки інформаційної системи – це безперервний цілеспрямований процес, що ведеться паралельно з розробкою самої інформаційної системи та розвивається і удосконалюється у процесі її експлуатації.

Загальний процес проектування та впровадження інформаційної системи, яка б забезпечувала ефективну і безперебійну роботу, потребує системного підходу до її структури. Останнім часом, коли впровадження складних інформаційних систем на основі комплексу різноманітних технологій набуває все ширшого розповсюдження, використовується термін "архітектура" системи. Архітектурний підхід – це новітня концепція проектування складних систем, що може бути визначена як певний підхід до розробки структури інформаційних систем, що має на меті спільний взаємопов'язаний і злагоджений розгляд функцій підприємства. По суті проектування інформаційної системи, а в подальшому і її структура, повністю пов'язані з існуючими можливостями і обмеженнями підприємства. Це підтверджує той факт, що стратегія розвитку підприємства повністю проектується на побудову інформаційної системи цього ж підприємства.

Існує ціла низка відповідних стандартів, які описують моделювання архітектури інформаційних систем, зокрема, стандарти ISO, IEEE, Open Group і т. д. Зважаючи на значний розвиток, що спостерігається останніми роками, значну кількість наукових праць на цю тематику, не всі проекти

автоматизації успішні та відповідають встановленим цілям, термінам та бюджету.

Зокрема, багато проблем, щодо архітектури інформаційної системи, зумовлені відсутністю простого і надійного методичного інструментарію розвитку інформаційних систем адекватного розвитку підприємства в цілому.

Найпопулярнішим підходом до розвитку підприємства у плані його інформатизації серед вітчизняних підприємств є збільшення потужностей програмних і технічних засобів без чіткого формулювання мети такого заходу, а також його наслідків для розвитку підприємства в цілому. Більшість підприємств, з метою випередження своїх конкурентів, впроваджують у свою систему управління найновіші досягнення у сфері ІТ- технологій, не продумуючи усю програму дій загалом. Як наслідок, на підприємствах функціонує низка несумісних систем, які неможливо привести у відповідність. Окрім того такі заходи, найчастіше, здійснюються без належної підготовки персоналу, який буде безпосереднім учасником такої системи, а також виходить за рамки бюджету і вимагає значних грошових вкладень, від так є економічно недоцільним. Одним із варіантів уникнення проблем, пов'язаних із ефективним використанням інформаційної системи є інтеграція цілей та завдань створення інформаційної системи підприємства із стратегічною програмою розвитку підприємства.

Основоположні принципи проектування і створення інформаційних систем сформульовані В. М. Глушковим [62, с. 3-8]. До них відносяться наступні:

- системність;
- розвиток;
- сумісність;
- стандартизація і уніфікація;
- ефективність.

Місією інформаційної системи є виробництво інформації, необхідної організації для забезпечення ефективного управління усіма своїми

ресурсами, створення інформаційного і технічного середовища для здійснення управління організацією.

Найважливішою ознакою інформаційної системи управління є єдність управлінської інформації, що визначає єдине інформаційне забезпечення системи управління. При проектуванні автоматизованих систем управління варто базувати усю роботу на системному підході, який передбачає вирішення усього комплексу питань для найкращої відповідності системи встановленим цілям і критеріям.

Принцип системного підходу поширюється і, власне, на процес переробки інформації, зокрема на принцип автоматизації документообігу, принцип єдності інформаційної бази, забезпечення її гнучкості, комплексність розв'язання задач управління, налагодження постійного взаємного обміну інформацією, автоматизацію довідково-інформаційних функцій, створення фактографічних і документальних систем, ефективне функціонування яких потребує спеціальних класифікаторів ознак, спеціальних форматів, формалізованої мови запитів, лінгвістичного забезпечення автоматизованих документальних систем та ін.

Актуальною і складною проблемою, що виникає при створенні ефективної інформаційної системи, є проблема управління інформаційними ресурсами. Її вирішення лежить у площині створення інформаційних систем, які використовують пристрої, особливі методи і способи для впорядкування і перетворення інформації, побудови єдиної комунікаційної мережі циркуляції даних. До традиційної системи "людина-виробництво" додається новий елемент – "інформаційна система", який створює фактично нову систему відносин в процесі управління підприємством. У цій тріаді інформаційна система відіграє роль проміжної ланки (допоміжного механізму), який забезпечує реалізацію функцій управління, опосередкованих через людину.

Принцип розвитку враховує можливість створення в майбутньому нових функціональних можливостей, підсистем та інших складових частин без порушення функціонування автоматизованої системи в цілому. Принцип

розвитку полягає в тому, що ІС створюється з урахуванням можливості постійного поповнення й оновлення функцій системи і видів її забезпечення. Передбачається, що автоматизована система має нарощувати свої обчислювальні можливості, оснащуватись новими технічними і програмними засобами, бути здатною постійно розширювати й поновлювати склад задач та інформаційний фонд, який створюється у вигляді баз даних.

Принцип сумісності (демократизації), дозволяє створювати ряд інформаційних інтерфейсів, з допомогою яких автоматизована система може взаємодіяти із іншими інформаційними системами, залежно від технологічної необхідності.

Принципи стандартизації та уніфікації забезпечують використання типових, стандартних та уніфікованих елементів і проектних рішень. Це дозволить оптимізувати технологію функціонування, уніфікувати методи та прийоми, якими керується кінцевий користувач.

Принцип ефективності базується на оптимальному співвідношенні між витратами на створення, розвиток, експлуатацію інформаційної системи та ефективністю від впровадження, що вимірюється як у матеріальній формі, так і у часі, нових технологіях, наприклад безпаперовій, підвищенні ефективності та продуктивності праці фахівців. З часом ці принципи були доповнені і деталізовані. Зокрема, А. В. Олійник та В. М. Шацька розширюють їх число і доповнюють такими:

Принцип єдиної інформаційної бази, що базується на використанні єдиної системи управління базами даних, єдиної системи класифікації та кодування інформації;

Принцип декомпозиції, що використовується при вивченні особливостей, властивостей елементів і системи в цілому. Цей принцип ґрунтується на розбитті системи на частини, виділенні окремих комплексів робіт, створенні умов для ефективнішого аналізу системи та її проектування;

Принцип надійності, що забезпечує експлуатацію автоматизованих систем у випадках перебоїв енергопостачання, виходу з ладу технічних

засобів тощо. Вищезазначене досягається шляхом забезпечення резервного енергопостачання, джерелами безперебійного живлення та дублюванням технічних засобів на особливо важливих ділянках технологічного процесу, де відбувається постійне оновлення та збереження інформації, як наприклад сервери, бази та банки даних тощо. Крім надійності апаратного забезпечення, програмне забезпечення теж має бути достатньо надійним. У випадках збоїв та виходу з ладу технічних засобів, інформація має швидко відновлюватися з мінімальними втратами;

Принцип безпеки обробки інформації, що гарантує захист інформаційних потоків у процесі обробки, збереження та обміну інформації з допомогою розподілу доступу та повноважень в системі, реєстрацією всіх операцій, що виконуються в системі, накладанням електронних цифрових підписів, криптографічним захистом та виключенням несанкціонованого доступу до баз даних. Слід зазначити, що даний принцип має сенс у випадках, таємної або конфіденційної інформації з підвищеним ризиком попиту, наприклад, у банківських установах;

Принцип продуктивності, що накладає жорсткі вимоги до терміну та якості обробки даних інформаційних процесів, котрі можуть бути нерівномірними. Тому автоматизована система повинна мати певний запас потужності, що забезпечить оперативну обробку та надання інформації та не вплине на виконання технологічних процесів за звичайним графіком роботи;

Принцип адаптації, що забезпечує придатність автоматизованих систем до модифікації та розширення без втрат інформаційної бази. Мається на увазі, що технічні засоби постійно та швидко розвиваються і впровадження нових має бути пристосованим до технологічних вимог функціонування системи без втрат даних. Впровадження нового апаратного забезпечення може бути викликане й іншими моментами, наприклад, розширенням мережі клієнтури або наданням нових видів послуг, як, наприклад, обслуговування пластикових карток в банках;

Принцип простоти та зручності експлуатації, що забезпечує простоту та легкість у використанні кінцевим користувачем – фахівцем фінансової установи, а також персоналом з інформаційних технологій, що встановлює, супроводжує та експлуатує автоматизовану систему [172, с. 74]. Автоматизована система управління повинна ґрунтуватись на принципах і закономірностях науки управління, мати чітко визначені цілі і задачі системи в цілому і окремих її підсистем, її проектування повинно базуватись на системному принципі, забезпечувати розвинену систему інформаційного забезпечення, розвинений комплекс апаратно-програмних засобів для збирання і обробки інформації, передбачати активну участь всіх працівників системи управління у розробці і експлуатації системи.

Системи, створені за принципами нової інформаційної технології, можуть швидко реагувати на зміни у складі функцій та розв'язуваних ними задач, в алгоритмах розрахунку, в інформаційних потребах користувачів. Інтерактивний режим роботи системи забезпечує задоволення нагальних інформаційних потреб користувачів, оперативний обмін інформацією та реагування на запити. Характерними для нової інформаційної технології є робота користувача в режимі оперативної взаємодії з даними; наскрізна інформаційна підтримка користувача на основі інтегрованої бази даних; безпаперовий процес підготовки документа. Використання інформаційних технологій у процесі обробки даних уможливорює колективне формування та заповнення документів і адаптивну перебудову форм та способів подання інформації в процесі розв'язання завдань. Алгоритм перетворення даних у інформаційне забезпечення управління представлено на рис. 1.17.

Таким чином, управлінська інформаційна система являє собою сукупність апаратно-технічних, технологічних, телекомукаційних, інформаційних та людських ресурсів, організованих з використанням програмно-методичних комплексів для забезпечення узгодженого управління матеріальними та інформаційними потоками об'єкта управління.





Рис. 1.17 Порядок формування інформації для прийняття управлінських рішень

Джерело: Опрацювання власне на основі [6]

Інтенсифікація процесів управління сучасним підприємством досягається лише на основі використання нових принципів управління. Завдання полягає у створенні інформаційних систем, за допомогою яких будуть краще і швидше виконуватись операції із сприйняття, вимірювання, реєстрації, передачі, обробки, зберігання, пошуку і видачі інформації.

Йдеться про організацію такої системи, мета якої – автоматизація комплексу формальних процедур, а у ряді випадків і неформальних операцій (вирішення логічних завдань), пов'язаних з виконанням управлінських робіт.

Використання нових інформаційних технологій у системі управління передбачає інтеграцію процесу перетворення інформації, створення єдиного інформаційного фонду, класифікацію, систематизацію і уніфікацію понять, показників і документів, визначення цінності і корисності інформації, впорядкування її потоків.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

Досліджуючи теоретико-методичні основи інформаційного забезпечення управління виробництвом безалкогольних напоїв, зроблено такі висновки і узагальнення:

1. Управлінська інформаційна система являє собою сукупність апаратно-технічних, технологічних, телекомукаційних, інформаційних та людських ресурсів, організованих з використанням програмно-методичних комплексів для забезпечення узгодженого управління матеріальними та інформаційними потоками об'єкта управління. Вона суттєво впливає на підвищення коефіцієнту використання інформації на всіх організаційних рівнях управління, тобто підвищення інформативності даних.

На даному етапі розвитку економіки нашої країни використання нових інформаційних технологій у системі управління передбачає інтеграцію процесу перетворення інформації, створення єдиного інформаційного фонду, класифікацію, систематизацію і уніфікацію понять, показників і документів, визначення цінності і корисності інформації, впорядкування її потоків .

2. Відстеження зв'язку систем виробничого менеджменту та обліку у них дозволяє схарактеризувати облік як головне інформаційне джерело системи управління виробничим підприємством. У зв'язку з цим, загострюється проблема отримання інформаційних ресурсів та їх використання у роботі управлінців.

Організацію інформаційних потоків для ухвалення управлінських рішень може забезпечити управлінський облік, що є єдиною системою, в якій формується інформація як фінансового, управлінського, так і прогнозного характеру. Зважаючи на значну трудомісткість і тривалість аналітичного оброблення фінансово-економічних даних, інформаційно-аналітичне програмне забезпечення має важливе значення для підвищення оперативності процесу аналізу даних і отримання результатів для управління.

Впровадження інформаційних технологій є передумовою для ефективної діяльності та розвитку сучасного підприємства.

3. Специфіка підприємств з виробництва безалкогольних напоїв підтверджує, що подальше їх успішне функціонування нерозривно пов'язане з тенденціями постійного удосконалення. Формування інтегрованої інформаційної системи управління стає необхідною передумовою поліпшення якості продукції, планування потреб у різноманітних ресурсах підприємств та порівняння планів з фактично досягнутими результатами. Такий підхід забезпечить можливість конкурувати з беззаперечними лідерами на сегменті ринку, що ставить свої вимоги до системи обліково-аналітичної інформації. Відтак інформаційна система повинна розширити свої функції та забезпечити керівництво необхідною обліково-аналітичною інформацією.

Основні результати досліджень, викладені в розділі I, опубліковано у наукових працях автора [10; 11; 12; 19; 20; 22; 23; 24; 25; 26].

## РОЗДІЛ 2

### ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

#### **2.1 Облікова політика як передумова створення ефективної системи інформаційного забезпечення управління виробництвом**

Інформація для управління – це, переважно, оброблені та згруповані облікові дані, сформовані з урахуванням вимог облікової політики, організації обліку на підприємстві, а також правил формування звітності. У цілому така система формує сукупність показників оцінки витрат, собівартості і формування фінансових результатів з метою прийняття оптимальних управлінських рішень.

На початку 90-х років ХХ ст. в Україні відбулися кардинальні перетворення в економіко-правовому полі підприємницької діяльності, реформуванні власності у зв'язку з переходом до ринкової економіки.

На цей період припав процес реформування обліку, сутність якого – використання методик, заснованих на таких загальноприйнятих позиціях, як методи подвійного запису і документування, безперервності і балансу, рахунків та інвентаризації. План рахунків був доповнений додатковими елементами, які відображали специфіку ринкової економіки.

Про необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні говорилося ще з самого початку набуття Україною незалежності. Постанова Кабінету міністрів України від 20.10.98 р. № 1706 "Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів" була першим практичним кроком щодо втілення цієї ідеї в життя. Постановою було затверджено програму реформування системи бухгалтерського обліку, а також передбачено її фінансування в 1999-2001 рр.

Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів виступила складовою частиною заходів, орієнтованих на ведення економічних відносин ринкового спрямування. Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку було прискорення процесу її приведення відповідно до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Прийняття Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [190] та пакету національних положень стандартів, дало початок докорінному реформуванню системи бухгалтерського обліку та наближенню національної системи обліку до міжнародних стандартів. Ключовим поняттям у системі міжнародних стандартів обліку є поняття "облікової політики", яке зумовлене самою ідеєю стандартизації обліку та звітності.

Питання облікової політики почали розглядати бухгалтери, які працювали в банківській сфері, про що свідчить Постанова НБУ № 191 від 17.06.1997 р. "План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України з описом рахунків", де надається наступне визначення: "Облікова політика банку – це сукупність визначених у межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються установою для складання та надання фінансової звітності" [187].

Проте, повного уявлення про змістовну сторону облікової політики в цей період не існувало, а в професійному середовищі облікових працівників цей термін уперше був згаданий в Положенні (стандарті) № 1 бухгалтерського обліку і звітності "Загальні вимоги до фінансової звітності". У ньому наголошувалося, що облікова політика являє сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності [192].

Питанню облікової політики в сучасній вітчизняній літературі приділяють багато уваги. Дослідження ведуться у багатьох напрямках,

зокрема: обґрунтування необхідності та історичної зумовленості облікової політики; фактори, що справляють вплив на формування облікової політики; методологічна та організаційна сутність облікової політики, а також вплив на результати фінансово-господарської діяльності.

Власне кажучи, термін "облікова політика" є дослівним перекладом з англійського "accounting policy", що використовується у міжнародних стандартах обліку. У МСБО № 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" визначено, що "облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика застосування суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансових звітів" [161, с. 769]. Отже, у міжнародній практиці використовується значно ширше визначення, аніж зазначено у вітчизняній нормативно-правовій базі.

Аналіз літератури з тематики дослідження показав, що у дослідженнях науковців щодо визначення облікової політики спостерігається певна еволюція (рис. 2.1):

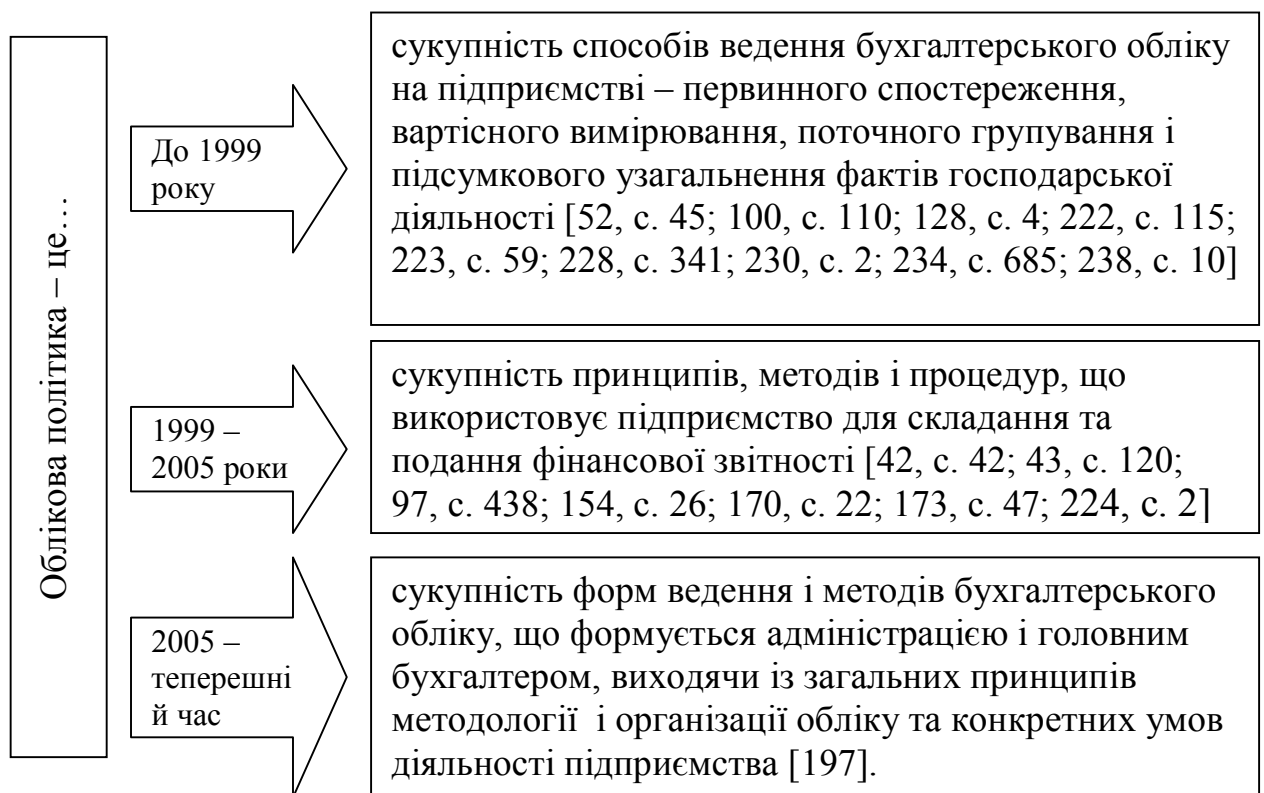


Рис. 2.1 Основні підходи до визначення поняття "облікова політика"

Джерело: Опрацювання власне на основі [52, с. 45; 100, с. 110; 128, с. 4; 222, с. 115; 223, с. 59; 228, с. 341; 230, с. 2; 234, с. 685; 238, с. 1042, с. 42; 43, с. 120; 97, с. 438; 154, с. 26; 170, с. 22; 173, с. 47; 224, с. 2; 197]

Перший підхід характерний для часу, коли даний термін був лише теоретичним здобутком і не мав нормативно-правового підґрунтя. Таке визначення облікової політики співпадає з визначенням методу бухгалтерського обліку, і тому, на нашу думку, не відповідає реаліям сьогодення, оскільки облікова політика є лише інструментом реалізації способів (прийомів) методу бухгалтерського обліку (спостереження, вартісного вимірювання, групування, підсумкового узагальнення) з метою формування повної, об'єктивної та достовірної фінансової і управлінської інформації для управління і прийняття обґрунтованих рішень зацікавленими особами і може відрізнятися на різних підприємствах [3, с. 4-5].

Наступним етапом став підхід, у рамках якого розглядали облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності [97, с. 438; 42, с. 42; с. 26; 43, с. 120; 224, с. 2; 173, с. 47]. Такий підхід має багато прибічників і сьогодні, адже саме таке визначення зафіксовано на загальнодержавному рівні у законодавчій базі. Однак і цей підхід, на нашу думку, має свої недоліки, зокрема, обмеження в заключній частині визначення, на рахунок лише складання та подання фінансової звітності накладає обмеження на питання організації та ведення обліку. А повнота, достовірність та об'єктивність фінансової звітності безпосередньо пов'язана з раціональною організацією та методикою ведення обліку.

Проте у рамках жодного з цих підходів облікову політику не розглядають у якості надання певної свободи з урахуванням індивідуальності діяльності окремих підприємств. Відповідно до іншого підходу, який характеризується більш глибоким дослідженням даного питання, облікова політика є сукупністю форм ведення і методів, застосовуваних в обліку, які формуються адміністрацією і головним бухгалтером, виходячи із загальних принципів методології і організації обліку та конкретних умов діяльності підприємства [197]. М. С. Пушкар зазначає, що облікова політика – це

конституція підприємства, яка передбачає права і обов'язки системи обліку з приводу формування інформаційних ресурсів для менеджменту [196, с. 10].

Такий підхід цілком характерний для сучасного стану розвитку системи обліку, адже усі задекларовані принципи обліку і звітності мають на меті отримання інформації, корисної для прийняття певних управлінських рішень різноманітними користувачами.

Останні дослідження у цьому напрямі свідчать про те, що облік спрямований на управління, а облікова політика є одним із елементів системи обліку, що надає підставу розглядати її у взаємозв'язку з управлінням. Враховуючи різні підходи до формування облікової політики, можна запропонувати таке визначення: облікова політика – це механізм управління обліком, який базується на основі вибору та розробки підприємством методів, правил і процедур, котрі застосовує організація обліку, формування звітності, виходячи з загальноприйнятих принципів та із специфічних особливостей підприємства для отримання повної, об'єктивної, достовірної і неупередженої інформації з метою вибору та обґрунтування управлінських рішень.

Питання необхідності розробки облікової політики для цілей управлінського обліку піднімалось досить обмеженим колом вітчизняних авторів. Необхідність дослідження даного питання зазначає також М. С. Пушкар, на думку якого "облікова політика являє собою регламент (збірник правил), за якими бухгалтерія здійснює фінансовий і управлінський облік" [196, с. 5].

Більш детально дане питання досліджено російськими вченими. Так, М. М. Каверін та О. В. Сафаров вважають, що використання положень облікової політики для систематизації та регламентації управлінського обліку є цілком обґрунтованим. Н. П. Кондраков стверджує, що у застосуванні до управлінського обліку "облікова політика підприємства – це прийнята ним сукупність способів ведення обліку та складання звітності" [133, с. 71]. На нашу думку, у цьому визначенні, що повністю повторює



наведене у російському законодавстві, не відображена специфіка облікової політики у розрізі власне управлінського обліку. Натомість, у визначенні, запропонованому М. С. Кузьміною, облікова політика управлінського обліку трактується як "сукупність регламентованих внутрішніх процедур інформаційного обміну, що спрямовані на прийняття управлінських рішень для досягнення цілей організації" [80, с. 73]. Таке трактування, на нашу думку, зосереджує увагу лише на документальному закріпленні методів облікової політики, залишаючи поза увагою умови їх вибору та реалізації елементів управлінського обліку.

У цьому зв'язку М. О. Вахрушина і О. Е. Лялькова облікову політику у системі управлінського обліку визначають як сукупність способів ведення управлінського обліку, що забезпечує його безперервність та спадковість, а також сприяє реалізації його елементів (бюджетування, облік та звітність, внутрішній контроль та управлінський аналіз) в інтересах управління господарюючим суб'єктом [54, с. 50].

Синтезувавши обґрунтування цього терміну, вважаємо за потрібне відзначити, що облікова політика – це система принципів, методів і процедур організації та ведення обліку господарської діяльності на підприємстві, що обираються із загальноприйнятих принципів методології і організації бухгалтерського обліку та конкретних умов діяльності підприємства з метою формування фінансової звітності та якісного інформаційного забезпечення системи управління. До того ж, облікова політика є внутрішнім інструментом кожного підприємства, який пов'язує систему управління та обліку шляхом регламентації процедури перетворення первинних даних на звітну інформацію, що задовольняє потреби різних груп користувачів.

В цілому, співіснування положень облікової політики, що стосуються фінансового та управлінського обліку, може бути інтерпретоване у двох напрямках: інтегрованої системи обліку та автономної системи обліку.

Організація на підприємствах управлінського обліку надає адміністрації інформацію, необхідну для планування, управління, контролю

та оцінки діяльності підприємства. Він передбачає наявність певних правил його ведення, що не співпадають з правилами фінансового обліку.

Вітчизняний досвід свідчить, що на сучасному етапі господарювання на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв домінуючою є автономна організація системи обліку. Інакше кажучи, кожна з систем є замкнутою, функціонує окремо, використовує різні підходи, принципи і методи облікової політики (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Облікова політика в автономній системі обліку

Інтегрована система обліку передбачає створення єдиного інформаційного простору, що служить вхідною інформацією, і за допомогою певного набору визначених правил перетворюється на вихідну інформацію, що забезпечує потреби різних кіл користувачів (рис. 2.3).

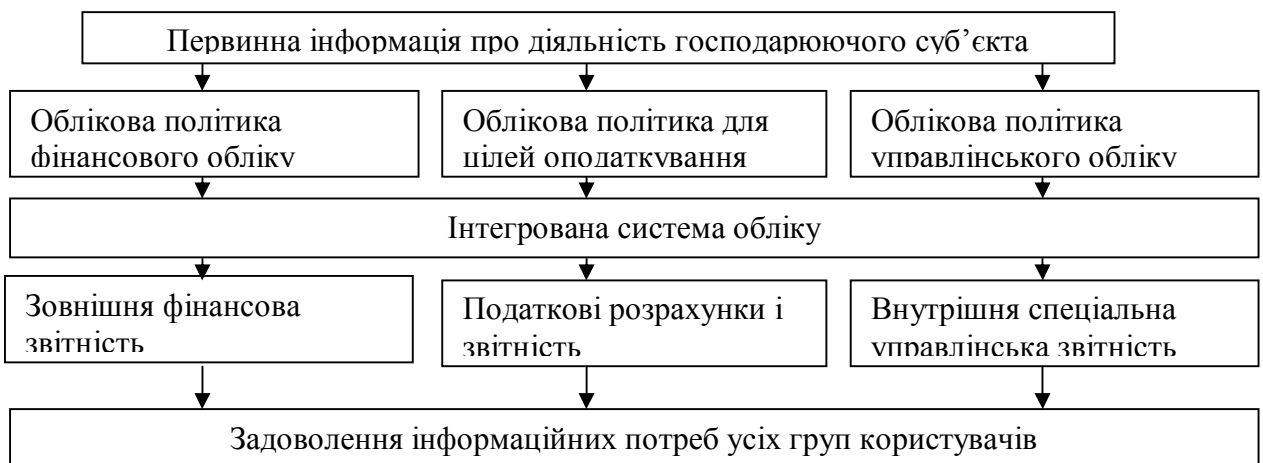


Рис. 2.3 Облікова політика в інтегрованій обліковій системі

Наші дослідження свідчать про те, що можливий також і змішаний тип організації системи обліку на підприємстві, за умови використання інтегрованої системи обліку на базі сучасного інформаційного програмного забезпечення, що інтегрує дані фінансового й управлінського обліку, адже і той, і інший мають на меті задовольняти потреби користувачів у інформації.

Проте такий підхід не знімає проблеми існування облікової політики, що забезпечувала б чітку схему виявлення, вимірювання, фіксацію, зберігання, захист, аналіз, інтерпретацію та передачу інформації, необхідної управлінському апарату для прийняття управлінських рішень.

Створення системи обліку з метою управління бізнесом є аналогічним до постановки фінансового обліку і реалізується схожими етапами, а експлуатація запровадженої системи управлінського обліку регламентується документами, по змісту аналогічними документам, що регламентують практику фінансового обліку, але з урахуванням своєї специфіки (рис. 2.4):



Рис. 2.4 Узагальнена схема системи управлінського обліку підприємств з виробництва безалкогольних напоїв

Джерело: власна розробка автора

Отже, управлінський облік є єдиною ланкою між обліковим процесом та управлінням підприємством, а його предметом є діяльність підприємства та його структурних підрозділів.

Звичайно, така схема функціонування системи управлінського обліку є узагальненою, оскільки на сучасному етапі підприємства роблять самостійний вибір, і в залежності від потреб підприємства, це може бути або комплексна інформаційна система, що забезпечує управлінців інформацією на усіх рівнях по кожній з функціональних областей, або система управлінського обліку може бути представлена як локальна система, що формує дані для обмеженого кола управлінців, або в рамках обмеженої функціональної області, наприклад, такої як оперативний облік виробництва або ж фінансових показників діяльності.

Зважаючи на структуру системи управлінського обліку, регламентація її ефективної роботи не може обмежуватися затвердженням традиційного наказу про облікову політику, робочого плану рахунків, методів оцінки активів та зобов'язань, правил документообігу тощо. Виконання цих вимог характерне для системи фінансового обліку в цілому, але є недостатнім для побудови системи управлінського обліку, що забезпечувала б інформацію різних рівнів управління. Це пояснюється тим, що система фінансового обліку має значну нормативну та методичну базу, а нормативи та методики встановлюються в залежності від потреб управління у інформації.

Серед сучасних вчених висловлюється аргументація різного роду щодо виділення окремих аспектів облікової політики. Перша група авторів виділяє у складі облікової політики три складові: методичну, технічну та організаційну [37, с. 33; 196, с. 11]. Друга група об'єднує останні дві складові у організаційно-технічний блок [57, с. 22; 96, с. 136]. Зупинившись на більш традиційному першому підході, відобразимо етапи формування облікової політики, зокрема, тих положень, що стосуються ведення управлінського обліку на підприємствах з виробництва безалкогольної продукції (рис. 2.5).

Кожен з етапів формування облікової політики управлінського обліку має свої особливості. На першому етапі відбувається детальний аналіз факторів, що впливають на політику управлінського обліку на підприємстві.



Рис. 2.5 Етапи формування облікової політики управлінського обліку сучасного підприємства з виробництва безалкогольних напоїв  
Джерело : Опрацювання власне на основі [54]

Відтак, формуючись під їх впливом, облікова політика управлінського обліку сприяє створенню ефективної системи управлінського обліку.

Серед науковців найбільш поширеною є класифікація факторів впливу на облікову політику за місцем їх виникнення – на внутрішні і зовнішні [160, с. 40; 161, с. 18; 162, с. 11; 163, с. 13]. В якості внутрішніх факторів в сучасній літературі виділяють наступні: галузеві особливості виробництва; склад продукції, що виробляється; технологія та тип виробництва; форми спеціалізації цехів; сировина та матеріали, що використовуються у виробництві; форми оплати праці; форма організаційної структури управління; вплив на організацію управлінського обліку форми власності та рівня компетентності керівників. До зовнішніх факторів відносять міжнародні, національні, ринкові, конкурентні та інші фактори, що складають зовнішнє середовище підприємства.

А. Г. Загородній та Г. О. Партин доповнюють цю класифікацію такими ознаками часу дії і змісту дії [96, с. 139-141]. Але лише у працях Н. П. Кондракова аналізовані фактори розглядаються у безпосередньому зв'язку з положеннями облікової політики, що стосуються управлінського обліку [133, с. 337], тому вважаємо, що саме такий підхід є найбільш доцільним.

Проведене дослідження дозволило сформулювати узагальнену класифікацію факторів, а також визначити їх вплив на зміст положень облікової політики, що стосуються управлінського обліку підприємств з виробництва безалкогольних напоїв (табл. 2.1).

На етапі визначення елементів та питань системи управлінського обліку, які необхідно відобразити у обліковій політиці та обрати відповідний метод обліку, а також з метою уникнення дублювання положень облікової політики, підприємство визначає такі елементи та питання, що відносяться до управлінського обліку.

**Фактори впливу на формування облікової політики виробників  
безалкогольних напоїв**

Види факторів впливу		Фактори формування облікової політики	Приклади, що можуть викликати зміни у обліковій політиці виробників безалкогольних напоїв
1	2	3	4
Зовнішні фактори	Правові	Формування та розширення нормативно-правової бази обліку	Внесення змін та поправок до існуючих П(С)БО, видання нормативно-правових актів у нових редакціях.
		Удосконалення законодавчої бази	Поліпшення інвестиційного клімату, збільшення інвестицій у дану галузь.
		Нововведення у сфері оподаткування	Прийняття Податкового кодексу, що змінює систему оподаткування в Україні.
	Економічні	Ріст підприємницької активності	Зростання кількості партнерів – контрагентів.
		Зростання купівельної спроможності населення	Зростання попиту на безалкогольні напої серед населення
		Циклічність економічних процесів	Виробники безалкогольних напоїв надзвичайно залежать від сезону, оскільки попит на безалкогольні напої в теплу пору року значно зростає.
		Зростання конкуренції	Виробництво безалкогольних напоїв в першу чергу зорієнтоване на задоволення потреб населення, тому вплив конкуренції на планування діяльності та ціноутворення дуже високий.
		Розвиток міжнародних зв'язків	Надходження іноземного капіталу, трудових ресурсів, технологій в галузі виробництва безалкогольних напоїв, а також вихід на міжнародні ринки збуту.
	Демографічні	Зниження кількості населення в країні	Зменшення кількості потенційних клієнтів.
		Зростання міського населення порівняно з сільським	Збільшення клієнтської бази у містах, оскільки задоволення прагнень у місті не є можливим за допомогою природних ресурсів.
	Соціальні	Поступова зміна психології споживача	Підвищення вимог до якості продукції: натуральність та екологічна чистота.
	Політичні	Посилення соціальної орієнтації	Зміна установок управлінців
Зміцнення ролі країни на міжнародній арені			Зацікавленість керівників центрів відповідальності у певному рівні якості продукції.
			Вступ України у квітні 2008 року до СОТ, нові вимоги до виробників безалкогольних напоїв, можливості виходу на нові ринки збуту.

## Продовження таблиці 2.1

		Політична нестабільність	Не сприяє залученню інвестицій, а також сприяє стабільній роботі підприємств з виробництва безалкогольних напоїв
Внутрішні фактори	Техніко-технологічні	Удосконалення технологій	Скорочуються витрати на виробництво продукції при зростанні рівня її якості. Акцентується увага на безперервності технологічного процесу, що зумовлена необхідністю швидкої переробки сировини, обмеженні можливості створення проміжних стадій (незавершеного виробництва), чітке розбиття процесу по стадіям; облік готової продукції по партіям.
		Новітні інформаційні технології у виробництві та управлінні	Інтеграція управлінських функцій в єдиному інформаційному середовищі.
		Запровадження нових засобів комунікації та зв'язку	Зростання ефективності рекламних компаній, можливість безперервного on-line зв'язку через всесвітню мережу Інтернет.
		Розширення номенклатури продукції, що виробляється	Тенденція по розширенню асортименту продукції і введення до нього напоїв на основі натуральних соків та з вмістом вітамінів – в такий спосіб виробники намагаються завоювати, так званий преміум-клас споживачів, що зорієнтовані на високу якість безалкогольних напоїв.
		Зменшення виробничого циклу та підвищення рівня обіговості активів	Особливістю харчової промисловості є обмеження терміну придатності як сировини, так і готової продукції, а сезонність виробництва вимагає рівномірного завантаження, як виробничих потужностей, так і місць для її зберігання та транспортування.
	Організаційні	Удосконалення форм внутрішнього управління	Внутрішній розподіл на центри відповідальності, з призначенням їх керівників з певними повноваженнями та обов'язками.
		Новації в механізмах організації виробництва	Новації у організації виробництва, перервності чи безперервності виробничого процесу і т. ін.
	Кадрові	Зростання кваліфікації управлінців та спеціалістів	Діапазон вибору на ринку праці.
		Еволюція форм оплати праці	Підвищення зацікавленості персоналу у досягненні бажаного результату.
	Фінансові	Удосконалення цінової, збутової та товарної політики	Підвищення стійкості в конкурентній боротьбі.
		Удосконалення управління фінансовою стійкістю	Розвиток зв'язків виробників безалкогольних напоїв з іншими суб'єктами економіки, що сприяють укріпленню позицій по платоспроможності, підвищенню рівня ліквідності, підвищенню рівня прибутковості та рентабельності.



Можливість надання тієї інформації, яку керівництво очікує на "виході" з системи управлінського обліку, виникає шляхом побудови структури управлінського обліку, що складається з кількох елементів.

Розроблений у 1950 р. Е. Демінгом процесний підхід до розробки управлінських рішень є основоположним у сучасній науці управління [194]. Це концепція PDCA (Plan-Do-Control-Act) постійного циклічного поліпшення якості процесів за рахунок зменшення варіацій і виключення причин, що порушують стабільність процесів при послідовному виконанні в межах організації 4-х етапів робіт:

1. Планування – опис існуючих процесів; проектування та розробка плану впровадження; складання відповідного регламенту; визначення показників результативності процесів; планування їх майбутнього значення.

2. Виконання – втілення плану в життя; здійснення запланованих процесів у регулярній діяльності.

3. Перевірка та аналіз – фіксація значення показників результативності та співставлення їх з тими, що були заплановані; з'ясування проблем та недоліків, а також причин їх виникнення; розробка заходів щодо їх усунення та удосконалення.

4. Коригувальні дії – здійснення запланованих процесів та постійне проведення їх удосконалення.

У сучасній літературі існують різні погляди на той набір елементів управлінського обліку, за допомогою яких можливо реалізувати ефективну систему управління в організації. Зокрема, М. С. Пушкар включає три основні частини управлінського обліку – планування та контроль, облік витрат та прийняття управлінських рішень [195, с. 87]. А. Яругова доповнює даний перелік, додаючи до нього аналіз [260, с. 14]. Деякі автори включають до цього набору більш повний набір елементів управлінського обліку. Так, Т. П. Карпова пропонує включити до нього ще й "нормування, планування, прогнозування, стимулювання, безпосереднє управління виробництвом, фінансування та кредитування, ціноутворення, організацію праці та

виробництва, техніку та технологію, інформаційне забезпечення" [122, с. 287]. Однак у останній концепції, на нашу думку, відслідковується не виправдана деталізація елементів, і окрім того, елементи управлінського обліку змішуються з його формами, принципами та методами.

Отже, враховуючи досвід вчених, можна схематично побудувати основні складові системи управлінського обліку, на прикладі підприємств з виробництва безалкогольних напоїв (рис. 2.6).



Рис. 2.6 Місце елементів управлінського обліку у системі управління підприємством з виробництва безалкогольних напоїв

Джерело: Власне опрацювання на основі [243, с. 27]

Як видно з рис. 2.6, усі виділені елементи знаходяться в тісному взаємозв'язку. Порушення функціонування одного з них порушує гармонійну єдність в усій системі управлінського обліку. Тому облікова політика, що покликана регламентувати ведення управлінського обліку на підприємстві, повинна бути побудована у відповідності до завдань та змісту кожного з цих елементів.

Усі вище перераховані елементи управлінського обліку не можуть функціонувати без чіткої регламентації їх організаційного, технічного та методичного аспектів облікової політики. Отже, на підприємстві має бути сформована система внутрішньої організаційно-розпорядчої документації, що встановлювала б правила та принципи за якими функціонуватиме облікова система підприємства (рис. 2.7).

Л. З. Шнейдман стверджує, що до числа документів, якими повинна оформлятися облікова політика, необхідно відносити не тільки накази і розпорядження керівника організації, а й різноманітні внутрішні правила, інструкції, положення, регламенти і процедури, рішення власників (загальних зборів акціонерів та ін.) тощо [255].

Невід'ємним атрибутом облікової політики є проектні матеріали з організаційних основ обліку. Серед них – графіки документообороту, план організації обліку, робочі проекти автоматизованого ведення обліку, посадові інструкції. Метою їх видання є оформлення порядку використання обраних організацією способів ведення обліку, а також визначення того, як технічно повинні використовуватися різні елементи облікової політики.

Крім документів, спеціально присвячених обліковій політиці, слід відзначити важливість установчих документів (статут, установчий договір або ін.), які закладають основи господарської та управлінської системи організації. Поряд з визначенням предмету діяльності господарської організації, її статуту, порядку функціонування, установчі документи зазвичай відображають ряд питань системи" [255, с 9].

Проведені дослідження свідчать про те, що на більшості підприємств переробної промисловості взагалі, і серед виробників безалкогольних напоїв зокрема, документальне оформлення облікової політики здійснюється лише у вигляді Наказу про облікову політику.

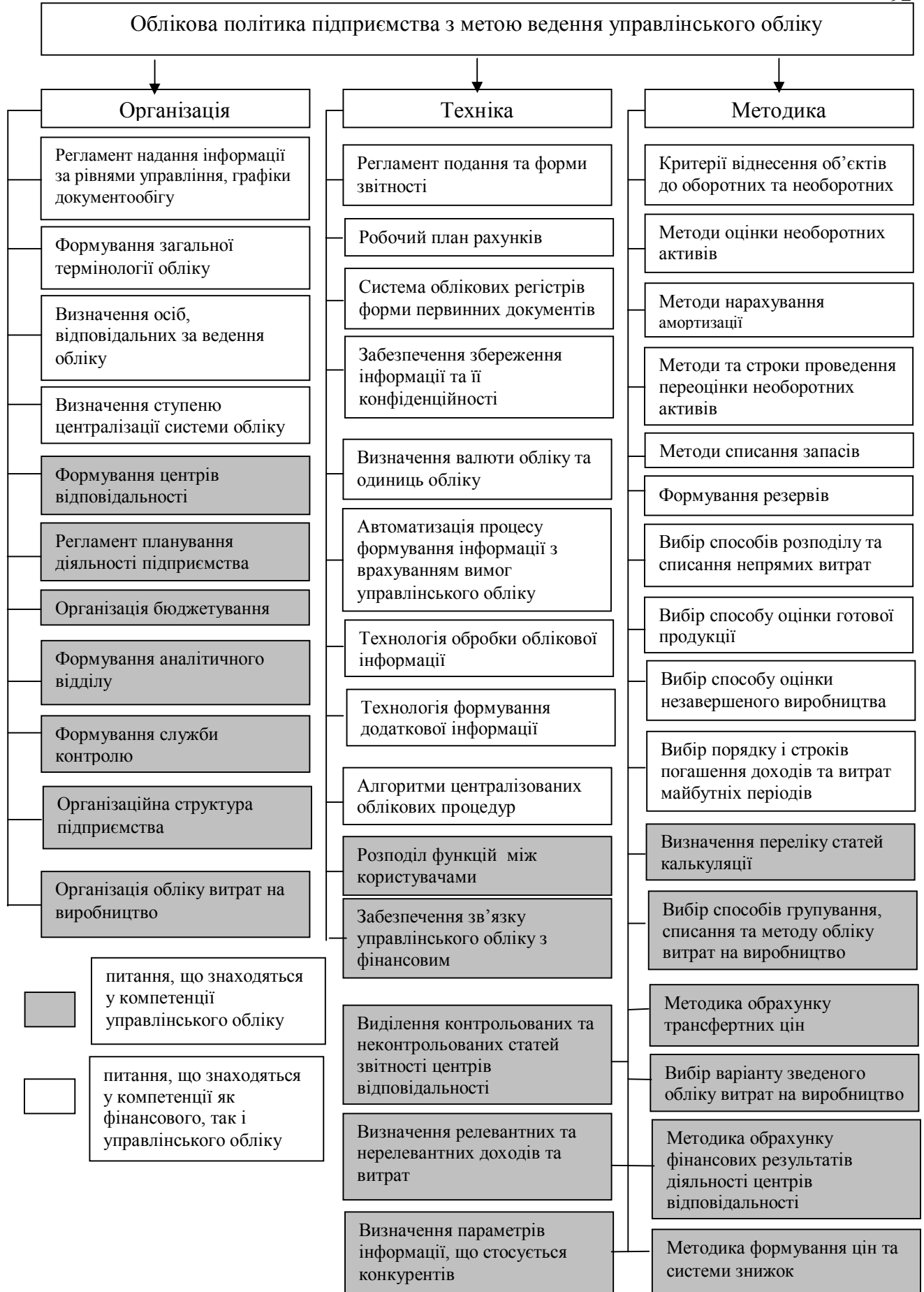


Рис. 2.7 Зміст облікової політики в системі управлінського обліку  
Джерело: опрацювання власне на основі [54]

Затвердженої форми наказу про облікову політику немає, тому він складається в довільній формі, виходячи із специфіки діяльності підприємства та потреб управління. Однак, згідно з нормативно-правовою базою, у ньому повинні бути відображені такі елементи:

- метод оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості запасів;
- порядок обліку (ідентифіковано чи загалом) і розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- окремий субрахунок транспортно-заготівельних витрат;
- метод амортизації необоротних активів;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- рахунки класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку;
- періодичність (період) зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку;
- метод обчислення резерву сумнівних боргів;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів;
- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- сегменти, пріоритетний вид сегмента, засади ціноутворення у внутрішньогосподарських розрахунках;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, база їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;
- дата визначення придбаних в результаті систематичних операцій фінансових активів;

- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;
- поріг суттєвості щодо окремих об'єктів обліку;
- переоцінку необоротних активів;
- періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- перелік філій, представництв, відділень та інших окремих підрозділів підприємства виділених на окремий баланс [197, с. 60].

На більшості досліджуваних підприємств наказ про облікову політику складається у загальній формі без виділення розділів (на 1-2 сторінках з додатками до нього). З чого можна зробити висновок, що метою такої регламентації функціонування облікової системи є формальне дотримання норм чинного законодавства, ніяк не пов'язане з необхідністю побудови ефективної інформаційної системи обліково-аналітичного забезпечення внутрішніх користувачів інформацією для прийняття рішень.

Враховуючи вищенаведене, реалізувати ефективну облікову систему за допомогою лише одного організаційно-розпорядчого документу буде надзвичайно важко. Вивчення вітчизняної і зарубіжної економічної літератури та проведені нами дослідження серед підприємств, що займаються виготовленням безалкогольних напоїв, свідчать про те, що крім наказу (а переважна більшість вітчизняних підприємств використовує лише наказ) в якості організаційно-розпорядчого документу стосовно документального оформлення облікової політики, варто також використовувати розпорядження та положення [44; 88; 116; 133; 141; 149; 166; 199; 251].

З метою дослідження специфіки діяльності облікових систем на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв було проведено анкетне дослідження. Анкетування здійснювалось на основі розробленої автором форми анкети (Додаток Б). Результат дослідження 12 підприємств показав, що більшість підприємств, серед видів діяльності яких є виробництво безалкогольних напоїв, можна віднести до прошарку малого та середнього

підприємництва, тому системі постановки управлінського обліку приділяється дуже мала частка уваги управлінців.

Лише деякі підприємства, що відрізняються більш великими обсягами, використовують деякі можливості управлінського обліку. Разом з тим, беручи до уваги специфіку діяльності таких підприємств (орієнтація на споживача, особлива увага до якості продукції, бажання розширити ринки збуту, багатомоделне виробництво з використанням сировини, що має обмежений термін використання та особливості у зберіганні, сезонність виробництва, що зумовлює необхідність планування завантаженості виробничих потужностей та місць зберігання готової продукції), на нашу думку, вони гостро потребують чіткої регламентації основних положень облікової політики для цілей управлінського обліку.

За нашими спостереженнями, на цих підприємствах обліково-аналітична система, що служить інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, характеризується значним обсягом і нерациональністю потоків інформації. Порівняльну характеристику стану обліково-аналітичного забезпечення системи досліджуваних підприємств та провідних іноземних виробників у тій же галузі наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

**Порівняльна характеристика стану обліково-аналітичного забезпечення системи вітчизняних підприємств з виробництва безалкогольних напоїв та провідних іноземних підприємств**

№	Показник	Досліджувані підприємства	Іноземні компанії*
1	Частка робочого часу управлінських працівників на збір, формування, обробку інформації для прийняття рішень, %	36	10
2	Структура інформаційного забезпечення системи управління	100	100
2.1	Частка обліково-звітної інформації в обсязі, яка надходить працівникам апарату управління, %	65	20
2.2	Частка зведено-аналітичної інформації в обсязі, яка надходить працівникам апарату управління, %	13	40
2.3	Обсяг планової інформації, %	9	20
2.4	Обсяг розпорядчої інформації, %	13	20

Примітка: \* – за даними [220, с. 43]

Недоліки існуючої системи полягають у нестачі обліково-аналітичної інформації в окремих її видах, відсутність комплексного подання необхідної та достатньої інформації, дублювання інформаційних потоків для різних рівнів управління. Негативно відображається також запізнення надходження та подання інформації, що веде до затримки прийняття рішень та знижує оперативність управлінських дій.

Удосконалення управлінської інформаційної системи підприємства можливе лише на основі системного і комплексного підходу. Виходячи з сучасних вимог до системи інформаційного забезпечення, варто відзначити, що першим кроком до налагодження пропонованої системи буде чіткий опис правил організації, техніки та методики формування обліково-аналітичної інформації для забезпечення інформаційних потреб усіх груп її користувачів.

Особливої уваги заслуговує методична база функціонування такої системи, оскільки для різних користувачів інформацію формують за допомогою різних підсистем облікових, і, безперечно, вона може відрізнитись методами підготовки, що досить наглядно продемонстровано у таблиці додатку В. З даної таблиці випливає, що принципи та правила ведення фінансового, податкового, управлінського та обліку за МСФЗ відрізняються: зокрема, пп. 30-34, 40-41, 51 мають відображення лише у сфері управлінського обліку.

На відміну від фінансового, управлінський облік законодавчо не регламентований і ведеться у відповідності до інформаційних потреб системи управління. Така методика не може бути розроблена підприємством абсолютно самостійно, а базується на основі вітчизняного і світового досвіду.

Отже, правила формування інформації для потреб фінансового обліку затверджуються наказом про облікову політику традиційної форми, що регламентована чинною законодавчою базою. Це, насамперед, пов'язано з тим, що у зв'язку з регламентацією на законодавчому рівні й особливостями специфіки діяльності, окремі підприємства не чинять суттєвого впливу на їх побудову.



Отже, на даному етапі розвитку системи управління та її інформаційних вимог для регламентації ведення управлінського обліку варто розробити ряд розпорядчих документів, який би охопив організаційні, технічні та методичні аспекти усіх його елементів. На нашу думку, необхідно створити:

- положення про планування, у якому варто визначити організаційні основи формування планів, їх періоди та періодичність, а також регламент та формат планування;

- положення про фінансову структуру, у якому визначаються принципи побудови фінансової структури, типи центрів фінансової відповідальності, організаційні основи їх діяльності, їх структуру та керівників;

- положення про бюджети, яке визначає принципи побудови бюджетної структури, склад бюджетів та розподіл статей бюджетів між центрами фінансової відповідальності;

- положення про аналіз, у якому визначаються методи аналізу фінансово-господарської діяльності, встановлює регламент його проведення та періодичність подання звітності за його результатами;

- положення про облікову політику управлінського обліку, яке визначає організаційні основи ведення управлінського обліку, а також методику та техніку його ведення.

Усі перераховані положення можуть бути розроблені на базі типових положень, що наведені в програмно-методичному комплексі "Інталев: Корпоративний навігатор". У додатку Г наведена структура положення про облікову політику управлінського обліку, що пропонується даним програмним продуктом.

Узагальнюючи, можна відзначити, що значний вплив на побудову системи обліково-аналітичного забезпечення виробництва здійснюють різні рівні нормативно-правового регулювання, а також особливості діяльності самого підприємства (рис. 2.8).

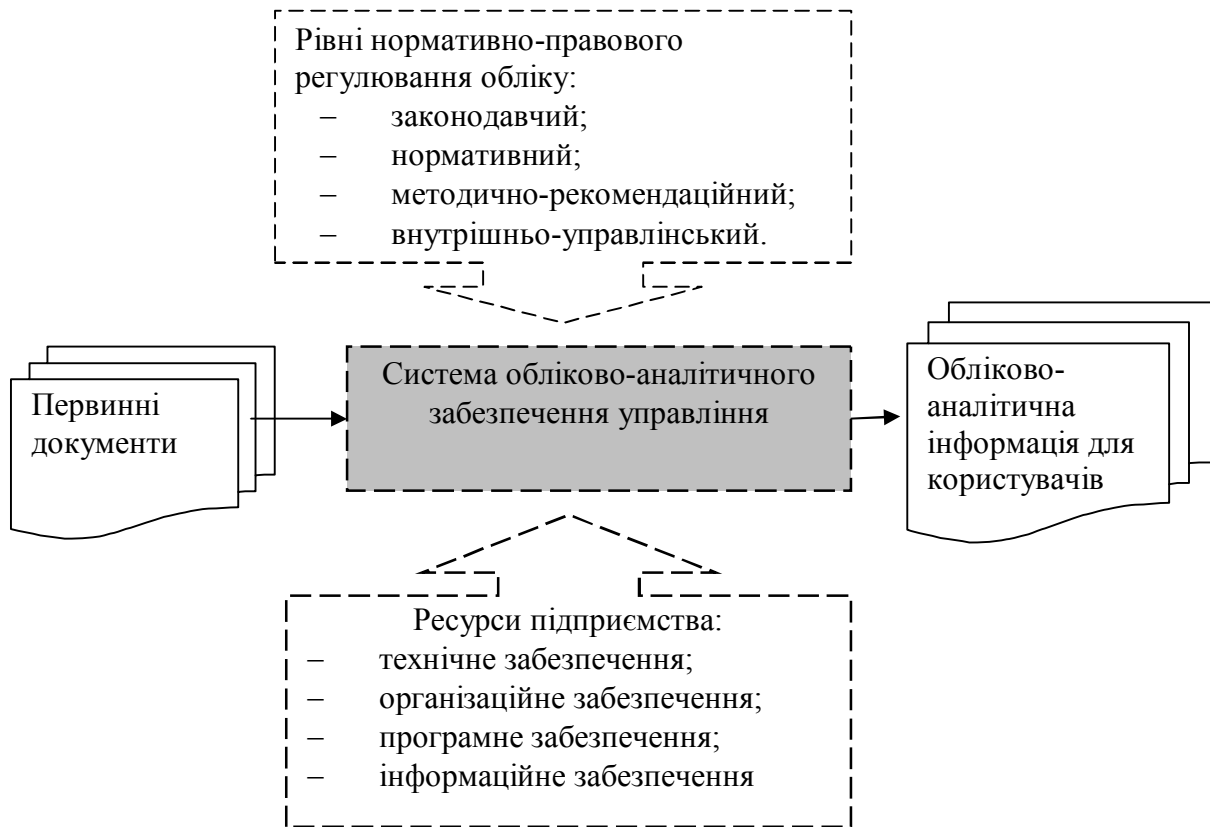


Рис. 3. Структурна схема системи обліково-аналітичного забезпечення управління

Джерело: опрацювання власне

Розробка облікової політики управлінського обліку являє собою частину процесу, який охоплює постановку усієї системи управління на підприємстві. Тому вважаємо, що у ході такого основоположного процесу варто задіяти новітні розробки та технології, зокрема, програмно-методичний комплекс "Інталев: Корпоративний навігатор".

Цей програмно-методичний комплекс являє собою електронну базу знань про систему управління конкретного підприємства. "Інталев: Корпоративний навігатор" дозволяє здійснити чіткий опис організації системи управління на усіх рівнях підприємства, а також для усіх зацікавлених осіб. Подібний опис дозволяє моделювати, планувати, передбачати наслідки такого планування та аналізувати їх.

Логічний взаємозв'язок між можливостями даного програмно-методичного комплексу з результатами і ефектами, яких може досягти підприємство внаслідок їх використання, наведено на рисунку 2.9.

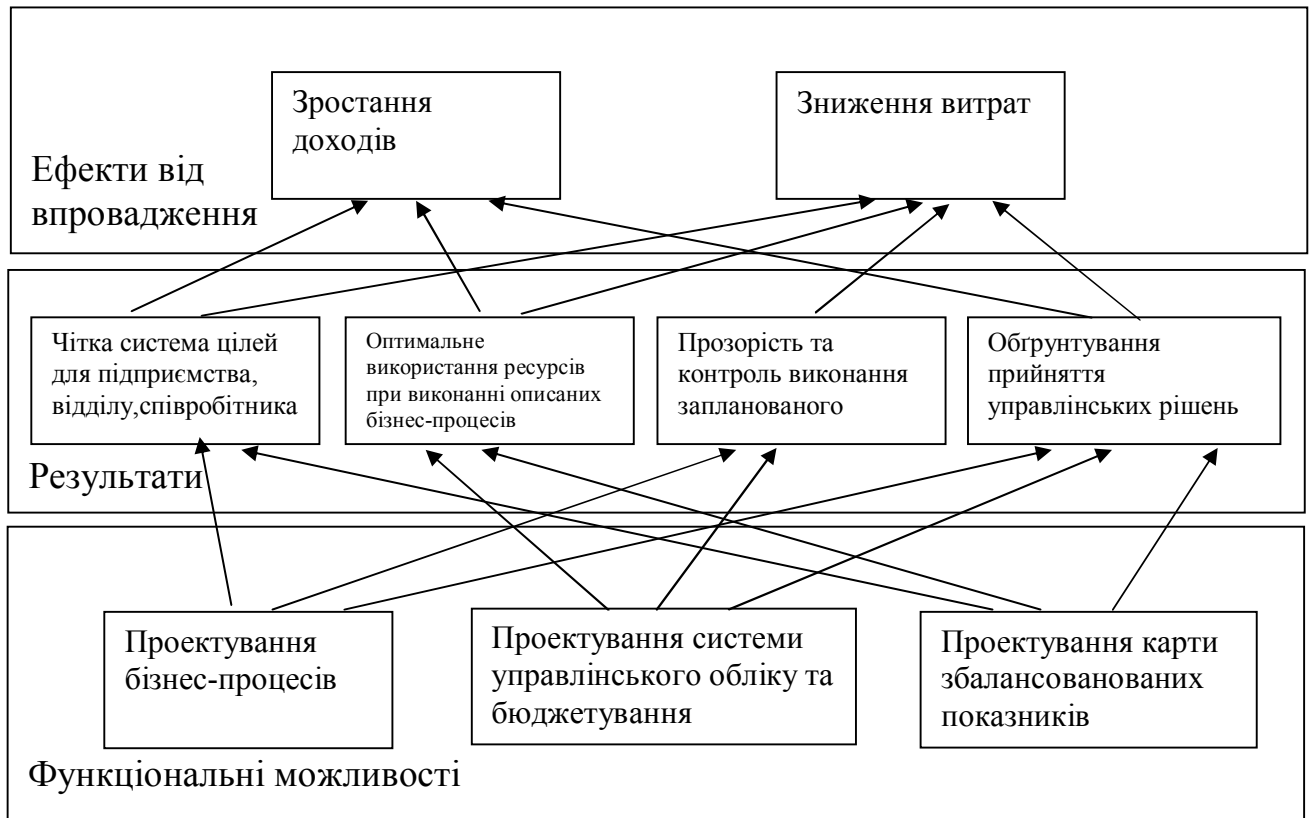


Рис. 2.9 Логічна схема взаємозв'язку функціональних можливостей програмно-методичного комплексу "Інталев:Навігатор" та ефектів від його впровадження

Даний програмний продукт є автоматизованою системою управління розвитком підприємства. Окрім того, у ньому передбачена можливість отримання оперативної інформації про поточний стан фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки підтримується функція імпорту та експорту інформації (рис. 2.10).

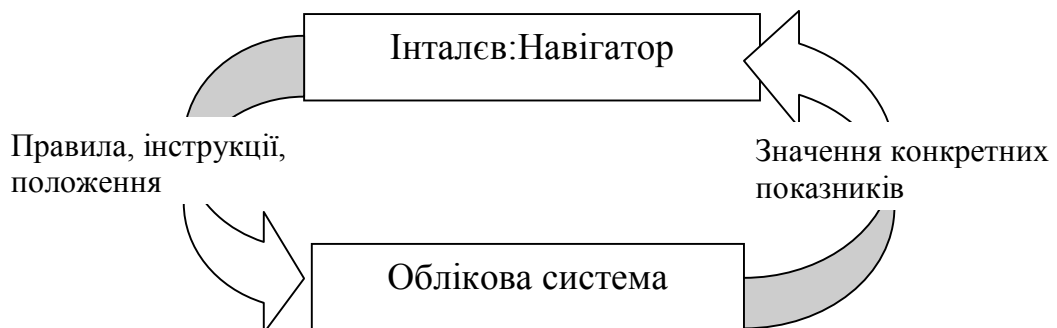


Рис. 2.10 Інтеграція "Інталев:Навігатор" з обліковою системою

Отже, для впровадження системи управлінського обліку, а також забезпечення її ефективного функціонування підприємство має розробити сукупність внутрішніх стандартів, що включатимуть у себе не лише стандарти управлінської облікової політики, а й інструктивно-методичну документацію. На наш погляд, будуючи систему обліково-аналітичного забезпечення з використанням сучасних інформаційних технологій та ресурсів, варто автоматизувати й сам процес регламентації.

## **2.2 Облік витрат в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв**

Сучасне виробниче підприємство являє собою складну економічну систему, що характеризується наявністю великої кількості підсистем та елементів. Однією з найскладніших вважається підсистема виробництва продукції. У зв'язку з цим управління виробництвом є сукупністю взаємопов'язаних елементів, що відображають технічне обслуговування, організацію, управління витратами, матеріальне забезпечення виробництва, ціноутворення тощо.

Для ефективного управління менеджерам необхідна інформація, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства. Традиційно, таку інформацію продукує система обліку на підприємстві. Але на сучасних підприємствах менеджери користуються випадковими джерелами інформації про вартість виконуваних робіт, що негативно позначається на прийнятті рішень з використання обмежених і дедалі дорожчих ресурсів.

Одним із важливих питань обліку витрат і формування та розрахунку собівартості продукції є нормативно-правове регулювання. В нашій державі на сьогодні сформовано чотирьохрівневу систему нормативного регулювання обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції. Кожен з рівнів певним чином впливає на постановку цієї ділянки обліку (табл. 2.3).

На перших двох рівнях нормативного регулювання встановлюються загальні правила формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, але оскільки різні галузі мають свої особливості, підготовлено і введено в дію галузеві Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг), присвячені конкретним питанням планування, ведення обліку і калькулювання виробничої собівартості продукції.

Таблиця 2.3

**Система нормативно-правового регулювання обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції**

№	Рівні	Документи
1.	Законодавчий	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні".
2.	Нормативний	Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
3.	Методично-рекомендаційний	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у різних галузях.
4.	Внутрішньо-управлінський	Внутрішні розпорядчі документи, розроблені самим підприємством, серед яких можуть бути: <ul style="list-style-type: none"> <li>– наказ про облікову політику фінансового обліку;</li> <li>– положення про облікову політику управлінського обліку;</li> <li>– положення про планування;</li> <li>– положення про фінансову структуру;</li> <li>– положення про бюджети;</li> <li>– положення про аналіз.</li> </ul>

Четвертий рівень регулювання є найбільш важливим при постановці інформаційної системи обліку витрат, оскільки саме в ній формується інформація для внутрішніх потреб управління.

Досліджуючи витрати, такі вітчизняні і зарубіжні науковці, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т. П. Карпова, Л. В. Нападовська, Ю. С. Цал-Цалко, В. М. Панасюк, О. Попов стверджують: реальним напрямом зменшення витрат є система управління ними. Науковці вважають, що інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується, як класичній системі фінансового обліку, так і традиційній системі управлінського обліку.

О. Попов стверджує, що управління витратами – це розробка і реалізація управлінських впливів, заснованих на використанні економічних законів щодо формування та регулювання витрат підприємства відповідно до його стратегічних і поточних цілей. Управління витратами – складова система управлінського обліку [188, с. 736].

У процесі будь-якого виробництва використовуються різні види ресурсів. Увесь обсяг ресурсів, що використовується у процесі діяльності на підприємстві, виражений у грошовій формі – це витрати підприємства. Як відомо, в залежності від періодичності здійснення таких витрат їх можна поділити на інвестиційні та разові. Інвестиційні витрати несе підприємство у зв'язку із створенням чи купівлею дохідних активів чи соціальних благ.

Поточні витрати виробництва є циклічними та безперервними. Їх періодичність пов'язана з постійним повторним здійсненням циклу виготовлення продукції та підтримання у життєздатному стані системи управління і виробничої системи. Вони також впливають на величину прибутку, оскільки формують собівартість продукції.

Загалом, витрати виробництва підлягають досить детальній класифікації з багатьох позицій. Для систематизації їх класифікують за певними ознаками. Вибір ознак класифікації витрат враховує закономірності формування вартісних показників, потреби контролю за рівнем витрат, методи аналізу діяльності та економічні обґрунтування управлінських рішень.

В економічній літературі описано досить багато основ класифікації витрат. При цьому важко виділити якусь одну схему в якості універсальної, еталонної.

Наукову класифікацію витрат у радянські часи одним з перших побудував В. І. Стоцький [221, с. 27]. Він класифікував витрати на основні і накладні, прямі і непрямі, змінні і постійні. За цією схемою вибудували свої класифікації інші науковці. Більше того, названі три напрями класифікації витрат залишилися основою класифікації й дотепер. Однак, прагнення

пізнати характер витрат призводило до пошуку нових класифікаційних ознак, що розкривають їх призначення і зміст. У результаті М. Х. Жебрак поповнив класифікацію витрат їх поділом на комплексні й одноелементні; виробничі і невиробничі; передбачені і непередбачені нормами і кошторисами [93, с. 14.]. А. О. Додонов доповнив класифікацію планованими і неплановими витратами [80, с. 39], І. А. Басманов – продуктивними і непродуктивними [28, с. 27.], В. Б. Івашкевич – за місцями і центрами витрат, за видами продукції [102, с. 53], П. С. Безруких – за видами виробництва й етапам виробничого процесу [29, с. 65]. З поглибленням досліджень число ознак класифікацій збільшувалося – у В. Ф. Палія їх число складає 14 [177, с. 92], а самі схеми класифікацій відповідно до призначення інформації, метою її збору й узагальнення об'єднувались в блоки. Сьогодні в практиці підприємств використовується більше 20-ти ознак класифікації витрат на виробництво. К. Друрі стверджує, що серед цілей, для яких здійснюється збір інформації про витрати, можна виділити три основні: оцінка запасів; прийняття рішень; контроль та регулювання [85, с. 30].

На нашу думку, найбільш обґрунтованим та науковим є підхід де в основу класифікації покладано принципи причинно-наслідкового зв'язку, суттєвості та стабільності, стандартизації та адаптованості до організаційно-виробничих умов.

Таким чином, класифікація витрат повинна розкривати співвідношення між випуском продукції та пов'язаними з ним витратами. Також, має бути передбачено певний рівень аналітичності, який з однієї сторони є достатнім для прийняття обґрунтованих рішень, а з іншої не вимагає значних витрат на підготовку цієї інформації. Підхід до класифікації витрат має базуватись на пошуку стандартизованого підходу до вибору статей витрат, який, з одного боку, має на меті довести прийнятність існуючої практики обліку, а з іншої – показати особливі інформаційні потреби системи управління.

Узагальнивши досвід вітчизняних та зарубіжних авторів наведемо власне бачення класифікаційних ознак та видів витрат, що характерна для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

**Класифікація витрат, характерна для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв**

№	Класифікаційна ознака	Характеристика витрат
1	2	3
<b>Калькулювання собівартості продукції</b>		
1.	За економічним змістом	Основні витрати Накладні витрати
2.	За способом віднесення на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
3.	За ступенем споживання	Вичерпані витрати Невичерпані витрати
4.	За способом врахування при обчисленні фінансового результату	Витрати, що формують собівартість (на продукт) Витрати періоду
5.	За однорідністю витрат	Однорічні витрати Комплексні витрати
6.	За елементами витрат	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші операційні витрати
7.	За статтями калькуляції	Сировина та матеріали Напівфабрикати власного виробництва Зворотні відходи Тара, пакувальні матеріали Паливо та енергія на технологічні цілі Витрати на основну заробітну плату Витрати на додаткову заробітну плату Відрахування на соціальні заходи Витрати на підготовку та освоєння виробництва Витрати на утримання та експлуатацію обладнання Втрати від браку Загальновиробничі витрати Інші виробничі витрати



Продовження таблиці 2.4

<b>Планування та прийняття управлінських рішень</b>		
8.	За формою залежності від обсягів виробництва	Постійні
		Змінні
9.	За строками виникнення	Минулі витрати
		Кошторисні витрати
10.	За календарними періодами	Поточні витрати
		Довгострокові витрати
		Одноразові
11.	За формальною визначеністю	Явні витрати
		Неявні витрати
12.	Стосовно зв'язку з виробничим процесом	Витрати цехів з виготовлення напоїв
		Витрати обслуговуючих цехів
		Невиробничі витрати
13.	За ступенем релевантності	Релевантні витрати
		Нерелевантні витрати
<b>Контроль і регулювання виробничої діяльності центрів відповідальності</b>		
14.	За місцем виникнення та сферою відповідальності	Класифіковані за центрами виникнення витрат та центрами відповідальності.
15.	За ступенем контролювання	Повністю контрольовані витрати
		Частково контрольовані витрати
		Слабо контрольовані витрати
16.	За можливістю впливу на величину витрат	Контрольовані витрати
		Неконтрольовані витрати
17.	За доцільністю	Виправдані (продуктивні) витрати
		Непродуктивні витрати

Узагальнивши класифікаційні ознаки залежно від цілей управління, нами виділено три напрямки класифікації витрат:

- розрахунок собівартості продукції та процес її калькулювання;
- планування та прийняття управлінських рішень;
- контролю і регулювання виробничої діяльності центрів відповідальності.

Останні зміни у податковому законодавстві, зокрема, прийняття Податкового кодексу [186] та зміни до системи національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, свідчать про прагнення гармонізувати систему фінансового обліку та податкових розрахунків. Згідно п. 14.1.27 ПКУ витрати це — сума будь-яких витрат платника податків у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, що здійснюються для проведення

господарської діяльності платника податків, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власником).

Класифікацію витрат, подану в Податковому кодексі, можна ілюструє рис. 2.11:

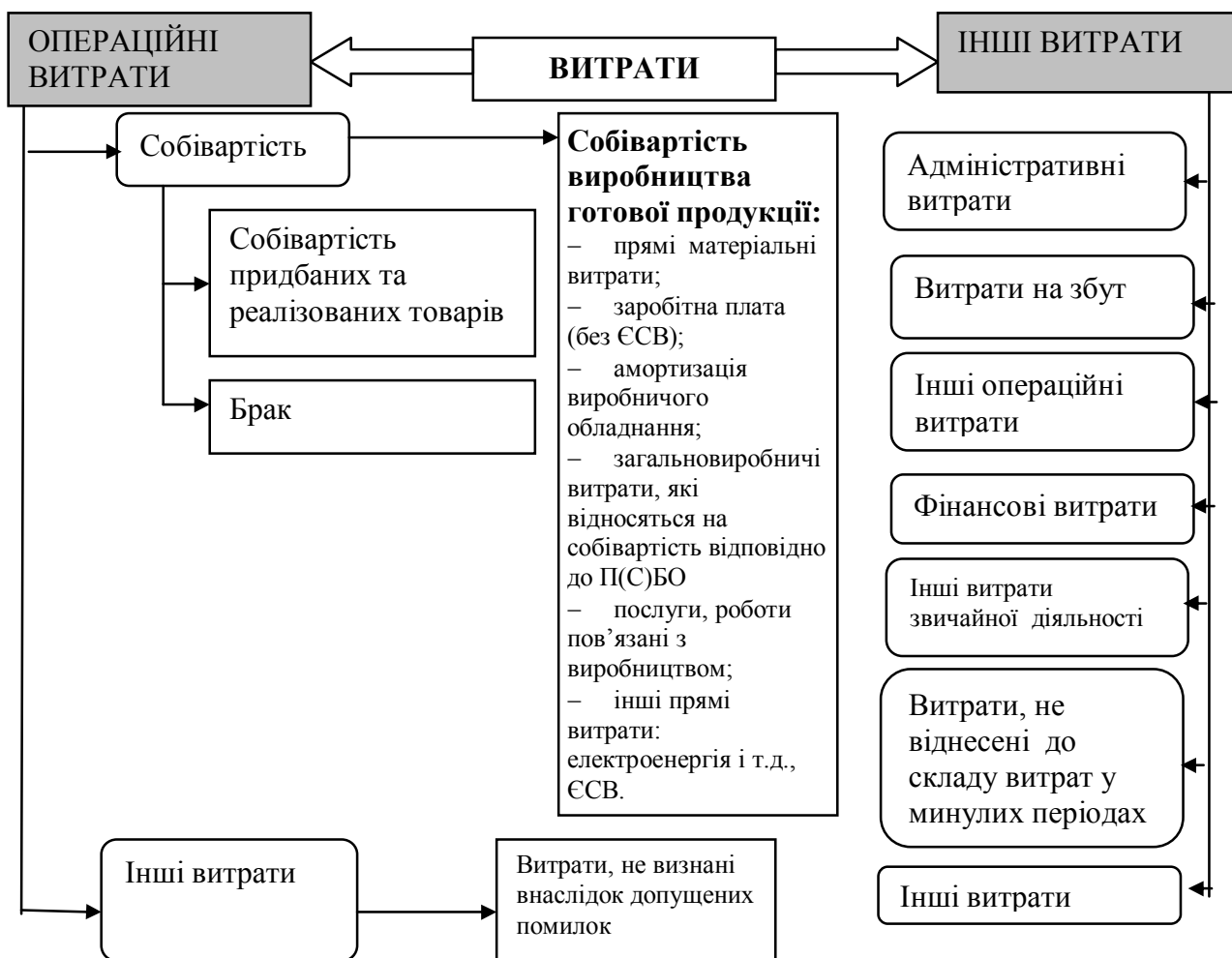


Рис. 2.11 Класифікація витрат згідно з Податковим кодексом України

Реалії сьогодення свідчать про те, наближення та об'єднання різних видів обліку неможливе. У кінцевих споживачів інформації різні потреби та цілі, а тому сфера охоплення інформації фінансового обліку, розрахунків для визначення бази оподаткування та обліку, що служить управлінню, буде різною.

Для узагальнення інформації про витрати у обліку варто прослідкувати формування інформаційного облікового потоку про витрати від місця його виникнення до відображення цієї інформації у звітності, призначеній для різних користувачів інформації. Із прийняттям Податкового кодексу та запровадженням нововведень стосовно поняття виробничої собівартості, порядок її відображення набув дещо іншого змісту (рис. 2.12).

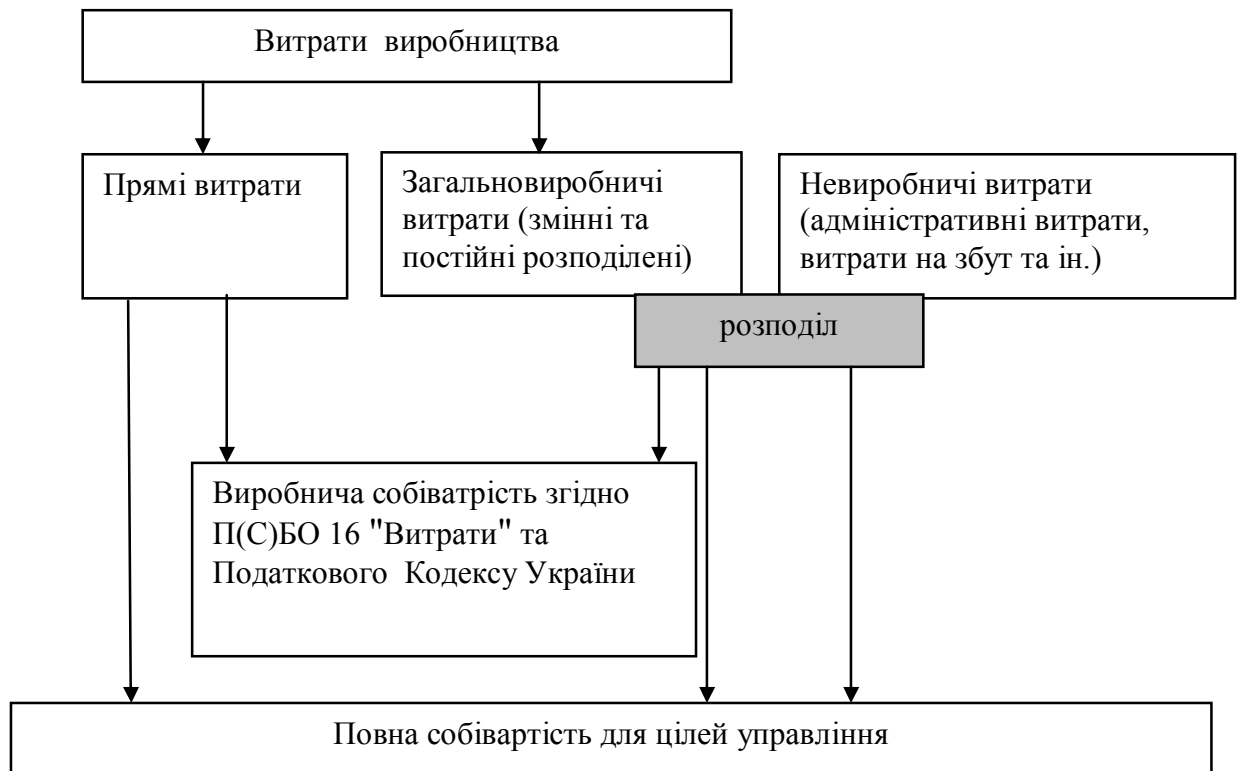


Рис. 2.12 Порядок формування собівартості у фінансовому обліку, для цілей оподаткування та для цілей управління

На підприємствах з виробництва безалкогольної продукції виробництво здійснюється в цехах безалкогольних напоїв. Сировиною та основними матеріалами, що входять до складу готового продукту, є вода, цукор, плоди, ягоди, харчові кислоти, екстракти, консерванти, солод, прянощі, вуглекислота та ін.

Норма витрат на виробництво 100 дал (1 дал – 10 л) готового напою розраховується з урахуванням вмісту сухих речовин в сировині, вмісту сировини в готовому продукті, приросту сухих речовин за рахунок інверсії сахарози та фактичних втрат сухих речовин при виробництві напою.

Наприклад розрахунок норми цукру на виробництво 100 дал напою здійснюють по формулі:

а) в перерахунку на сухі речовини:

$$C_H = C_p * 100 / 100 - п, \quad (2.1)$$

де  $C_p$  – вміст сухих речовин в 100 дал напою, кг;

п – загальні фактичні втрати сухих речовин, %;

б) з урахуванням вологості цукру :

$$C_{HВ} = C_H * 100 / 100 - в, \quad (2.2)$$

де в – вологість цукру, %.

У кожному цеху усі операції, пов'язані з випуском безалкогольних напоїв, фіксуються майстрами (технологами) в журналах оперативного обліку. Дані цих журналів використовуються разом з первинними документами при складанні виробничого звіту керівниками цехів.

Сировина та основні матеріали списуються на собівартість напоїв за прямою ознакою, з урахуванням якісних показників (вміст сухих речовин, екстрактивність і т. ін.), що зазначаються в документах на основі аналітичних даних лабораторій. За неможливості списання витрат сировини та основних матеріалів за прямою ознакою вони розподіляються між видами продукції, пропорційно запланованим нормам, перерахованим на фактичний обсяг випуску продукції.

До напівфабрикатів власного виробництва на підприємствах, що займаються виробництвом безалкогольних напоїв, відносять сиропи, концентрати та ін. До собівартості готової продукції їх собівартість включають прямим шляхом відповідно до встановлених планових норм, у перерахунку на фактичний обсяг продукції.

До статті "Зворотні відходи" включається вуглекислота, зернята плодів та ягід, шкірка цитрусових та ін. Вартість відходів, що можуть бути реалізовані, виключаються з витрат на виробництво за ціною їх можливої реалізації.

По статті "Тара та пакувальні матеріали" відображається вартість матеріалів, що використовуються для надання готовій продукції певних споживчих властивостей. До них відносяться фільтр-маси, пробки, етикетки, ПЕТ-упаковка, кришки і т. ін.

Порядок обліку за рештою калькуляційних статей відповідає загальноприйнятим принципам і не відрізняється від інших галузей харчової та переробної промисловості.

Для правильного підходу до постановки системи управління витратами необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства та структуру його виробництва. Узагальнену структуру підприємства з виробництва безалкогольних напоїв наведено в додатку Д. Така схема передбачає виготовлення багатьох видів безалкогольних напоїв.

В організаційному аспекті підприємства з виробництва безалкогольних напоїв можуть бути самостійними юридичними одиницями або входити до складу інших організацій та підприємств. Так, наприклад ПАТ "Вінніфрут" має кілька дочірніх підприємств, одним із яких є завод з виробництва мінеральних вод та безалкогольних напоїв (додаток Е), а ПВФ "Панда" займається лише виробництвом безалкогольних напоїв.

За асортиментом продукції ці підприємства або спеціалізуються на виготовленні лише одного виду готової продукції (наприклад газованих безалкогольних напоїв, мінеральної води, соковмісних напоїв, соків, квасу), або є універсальними виробниками групи подібної продукції. У якості прикладу універсального виробника можна навести вітчизняну компанію ЗАТ "Оболонь", яка займається виробництвом пива і безалкогольних напоїв та мінеральних вод; ТОВ "Авіс", продукцією якого є маргарини, соуси, бакалія, безалкогольні напої та мінеральна вода.

Ці підприємства відносяться до переробної галузі промисловості. Виробництво безалкогольних напоїв характеризується, як правило, однорідністю структури технологічного процесу. Воно складається з кількох

фаз та переділів, у яких сировина та матеріали перетворюються на готову продукцію.

Технологічний процес, у свою чергу, складається з таких основних етапів, як обробка води, приготування цукрового сиропу та колеру, приготування порошкоподібних сумішей (настоїв, екстрактів, композицій), купажування, газування, розлив і зберігання.

На великих підприємствах кожен виробничу структуру організаційно оформляють в окремий виробничий цех. На середніх підприємствах окремі дільниці можуть функціонувати в межах одного виробничого цеху. На дрібних – усі виробничі операції здійснюються у рамках одного виробничого цеху.

Незалежно від прийнятої виробничої структури, на кожному з підприємств з виробництва безалкогольних напоїв повинні бути лабораторії, що здійснюють хіміко-технічний та мікробіологічний контроль продукції. Технологічний процес виробництва безалкогольних напоїв триває близько двох днів.

У процесі вибору методу калькулювання на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв особливу увагу слід звернути увагу на особливості таких підприємств (табл. 2.5.)

Таблиця 2.5.

**Особливості технології, організації та економіки підприємств з виробництва безалкогольних напоїв**

Особливості	Підприємства з виробництва безалкогольних напоїв
Технологічний процес	Процес виробництва: обробка води; приготування цукрового сиропу та колеру; купажування сиропу; збагачення вуглекислим газом; розлив у ПЕТ-пляшки, пакування та кодування.
Продукти виробництва	Газовані безалкогольні напої, безалкогольні напої, соковмісні напої.
Умови реалізації	Упаковка продукції, можливі додаткові транспортні послуги.
Об'єкт калькулювання	100 дал напою.

Враховуючи рівні нормативного регулювання ведення обліку витрат та техніко-економічні особливості виробництва безалкогольних напоїв, на більшості підприємств використовують нормативно-однопредільний метод обліку витрат. Метод дістав таку назву однопредільного у зв'язку з тим, що об'єктом калькулювання виступає один переділ.

Переділ являє собою закінчену частину технологічного процесу або сукупність виробничих операцій, у результаті яких із сировини і матеріалів виходить проміжний продукт (напівфабрикат) або готовий виріб. Виділення цього проміжного продукту здійснюється за умови, що він має власний напрямок використання, а отже, може бути реалізований без подальшої обробки в даному технологічному процесі.

Об'єктом обліку у таких виробництвах є усі витрати, що виникають у процесі виготовлення напою. Такий підхід визначається на основі технологічного процесу і виходячи з можливостей планування, обліку і калькулювання собівартості продукції такого переділу. Однак переділи підприємств, що займаються виробництвом безалкогольної продукції, зважаючи на схему технологічного процесу виготовлення (додаток Ж), можна розширити такими стадіями:

- обробка води;
- приготування цукрового сиропу та колеру;
- збагачення вуглекислим газом, розлив у ПЕТ-пляшки, пакування та кодування.

Сучасні тенденції в управлінні вимагають обґрунтування вибору методу калькулювання продукції на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, з урахуванням розуміння суті калькуляційних процедур (розрахунків) на кожному етапі виробничого процесу, послідовності дій для точного розподілу витрат між об'єктами калькулювання, ситуація, що склалася на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, наведена у таблиці 2.6.

**Послідовність документування витрат на виробництво  
безалкогольних напоїв з виділенням окремих виробничих стадій**

Переділ: цех газованих безалкогольних напоїв	Документування та облік прямих витрат	Документування та облік непрямих витрат
I стадія Підготовка води	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Вартість видобутої води;</li> <li>– енергія для роботи фільтрувального обладнання, автоматів для коагуляції, насосів та трубопроводів;</li> <li>– амортизація обладнання;</li> <li>– заробітна плата та відрахування на соціальні заходи оператора водопідготовки.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Витрати на транспортування сировини;</li> <li>– витрати на ремонт та технічне обслуговування обладнання;</li> <li>– витрати на використанні МШП;</li> <li>– витрати на обслуговування виробництва та управління ним.</li> </ul>
II стадія Купажування сиропу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Вартість цукру, кислоти лимонної, есенції та колеру;</li> <li>– енергія для роботи обладнання з сироповаріння та дозувального обладнання;</li> <li>– амортизація обладнання;</li> <li>– заробітна плата та відрахування на соціальні заходи оператора з купажування та дозування.</li> </ul>	
III стадія Збагачення вуглекислим газом та розлив у ПЕТ-пляшки	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Вартість двоокису вуглецю;</li> <li>– енергія для роботи обладнання карбонізатора, насосів та трубопроводів;</li> <li>– заробітна плата та відрахування на соціальні заходи оператора з карбонізації.</li> <li>– вартість ПЕТ-упаковки;</li> <li>– амортизація обладнання;</li> <li>– енергія для роботи автоматів розливу;</li> <li>– заробітна плата та відрахування на соціальні заходи оператора з розливу.</li> </ul>	

При однопередільному методі обліку витрати на виробництво продукції обліковуються за статтями витрат. Прямі витрати відображаються в поточному обліку не за видами продукції, а стадіями виробництва, навіть якщо в одному переділі можна одержати продукцію різних видів. Усередині



переділу прями витрати (матеріали і заробітна плата виробничих робітників) обліковують за видами напівфабрикатів або готових виробів або за групами однорідної продукції.

Схематично послідовність формування витрат на ВАТ "Вінніфрут" можна представити наступним чином (рис. 2.13):

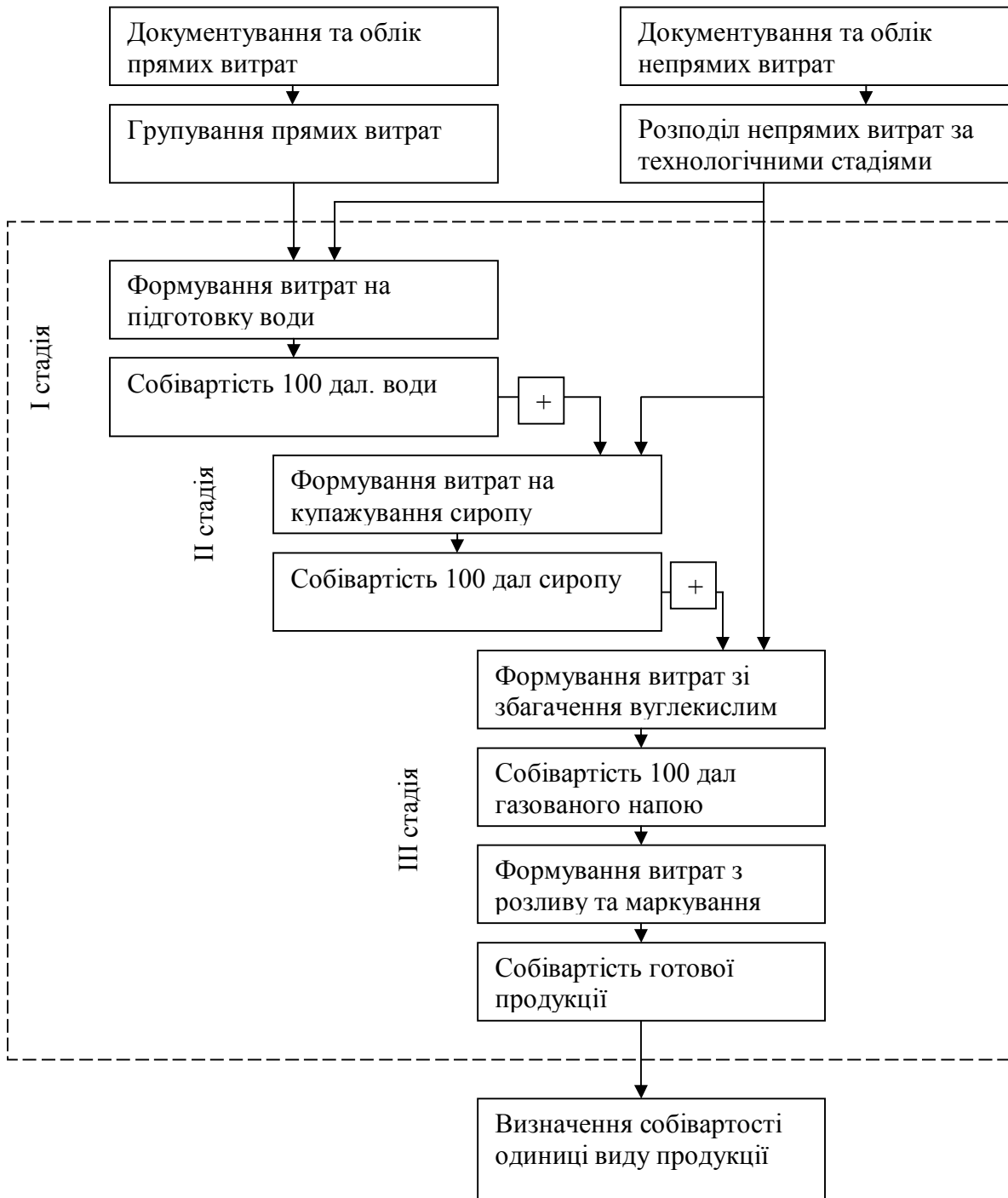


Рис. 2.13 Послідовність обліку витрат на виробництво безалкогольних напоїв при однопередільному методі обліку з виділенням окремих виробничих стадій

Витрати на утримання та експлуатацію устаткування обліковують за цехами, а усередині цеху розподіляють за видами (групами) продукції. Загальновиробничі витрати обліковують відповідно за цехами і підприємством у цілому. Періодично непрямі затрати розподіляються між окремими видами продукції і визначається фактична собівартість окремих виробів за методом простого ділення суми затрат окремих виробів на кількість за одиницями вимірювання

Фактична собівартість продукції визначається щомісяця діленням загальної суми витрат на кількість випущеної продукції за переділом.

Характерні технологічні особливості виробництва безалкогольних напоїв не дозволяють механічно використовувати типові методики обліку витрат на підприємствах. Однопередільний метод обліку виробничих витрат, здійснюють з використанням нормативного методу, що передбачає систематичне виявлення як відхилень фактичних витрат за поточними нормами і зміною цих норм. У первинній документації та в оперативній звітності відображають не лише фактичні витрати сировини за рецептурою (додаток 3) основні матеріалів і напівфабрикатів, а й технологічного палива й енергії.

Використання елементів нормативного методу:

— сприяє своєчасному виявленню економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, матеріалів, напівфабрикатів і асортименту випущеної продукції, а також є основою для контролю й аналізу витрат на виробництво, калькулювання фактичної собівартості продукції і контролю за дотриманням і удосконаленням норм з боку менеджерів;

— дозволяє щодня здійснювати контроль за витратами на виробництво, розкривати причини відхилень від норм, виявляти резерви зниження собівартості продукції за короткі періоди часу;

— стимулює зниженню прямих витрат на виробництво.

Використання однопредільного методу обліку витрат обраний більшістю виробників безалкогольних напоїв, виходячи з певних галузевих особливостей, зокрема:

— виробництва, в яких облік організується за передільним методом, дуже матеріаломісткі. Тому облік матеріальних витрат організують таким чином, щоб забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві. Найбільш часто застосовуються баланси вихідної сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикатів, браку, відходів;

— напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом у наступному переділі. У зв'язку з цим, виникає необхідність їх оцінки у вартісному вираженні на наступний переділ, тобто застосуванні напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат на виробництво;

— облік витрат організується за технологічними переділами. Це дозволяє визначити собівартість і організувати облік за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності за витрати;

— собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькулюють, як правило, комбінованим або одним із пропорційних способів.

Схему обліку витрат на виробництво за нормативно-однопредільним методом на підприємствах з виробництва безалкогольної продукції наведено на рис. 2.14.

Зважаючи на те, що діяльність вітчизняних виробників безалкогольної продукції має бути зорієнтована на випуск лише високоякісної та конкурентоздатної продукції при максимальному зниженні витрат на її виробництво, особливої уваги заслуговують використання раціональних форм та методів організації праці та управління виробництвом. Тому, варто звернути увагу на методи обліку витрат, що активно використовуються за кордоном. Розглянемо можливість їх використання на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, що наведено у таблиці 2.7 загальний аналіз методів управління витратами наведено у додатку К.

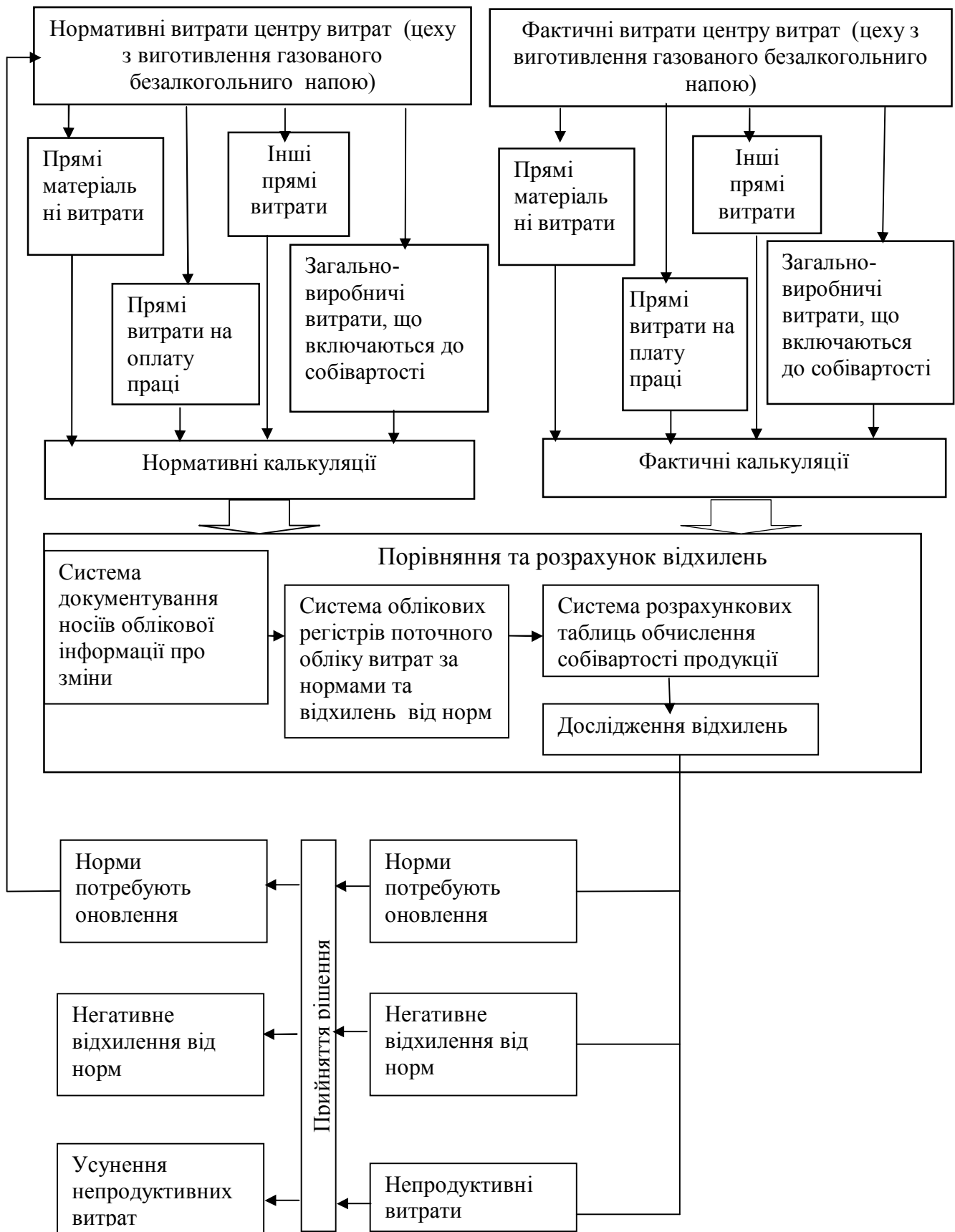


Рис. 2.14 Схема обліку витрат на виробництво за нормативно-однопередільним методом на підприємствах з виробництва безалкогольної продукції

**Прогресивні методи обліку витрат та можливість їх використання на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв**

Назва методу	Сутність методу	Переваги	Недоліки	Можливість використання на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв
1	2	3	4	5
Стандарт – кост (standard – cost)	<p>1. Попереднє складання нормативної калькуляції.</p> <p>2. Всі виробничі витрати в обліку повинні бути співставлені із встановленими стандартами.</p> <p>3. Виявлені відхилення повинні бути розподілені по причинах.</p>	<p>1. Універсальність.</p> <p>2. Контроль за ефективним використанням всіх ресурсів.</p>	<p>1. Складність складання стандартів згідно з технологічною картою.</p> <p>2. Значна залежність від інфляційних процесів.</p> <p>3. Неможливість використання при випуску різної продукції.</p>	<p>Можливе використання елементів методу "стандарт-кост" або застосування цього методу на окремих етапах виробничого процесу.</p>
Директ-костинг (direct-costing)	<p>Базується на розрахунку скороченої собівартості продукції і визначення маржинального доходу.</p> <p>Основні риси:</p> <p>1. Облік продукції в розрізі змінних витрат і визначення виробничої собівартості.</p> <p>2. Облік постійних витрат у цілому по підприємству</p> <p>3. Встановлення взаємозалежності між обсягами продажів, собівартістю і прибутком.</p> <p>4. Визначення точки беззбитковості.</p>	<p>1. Спрощення і точність обрахунку собівартості.</p> <p>2. Відсутність розподілу постійних витрат між видами продукції.</p> <p>3. Можливість проведення порівняльного аналізу рентабельності різних видів продукції.</p> <p>4. Можливість визначення оптимальної програми випуску і реалізації продукції.</p>	<p>1. Можливість використання за умови, що прямі витрати складають більшу частину; однорідність випуску продукції.</p> <p>2. Складність розподілу витрат на постійні і змінні.</p> <p>3. Калькулювання скороченої собівартості не відповідає вимогам вітчизняної системи обліку.</p>	<p>Застосування даного методу можливе лише в управлінських цілях, однак значна частина непрямих витрат ускладнюють процес калькулювання.</p>

## Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5
Метод JIT (just-in-time – точно в строк)	Передбачає відмову від виробництва крупними партіями і створення безперервного поточного виробництва. Мета JIT – знищення зайвих витрат і ефективне використання виробничого потенціалу підприємства. Виробничий облік перетворюється на систему управління вартістю. Орієнтація обліку не на контроль за складськими запасами і їх використанням, а на можливі тенденції розвитку виробничого процесу, підвищення якості.	1. Спрощує процес обліку виробничих витрат і допомагає менеджерам регулювати і контролювати витрати. 2. Облік матеріалів і незавершеного виробництва ведеться на одному рахунку. 3. Більшість непрямих витрат переводяться до категорії прямих, спрощуючи порядок визначення собівартості.	1. Не дає можливість окремо оцінити розмір незавершеного виробництва. 2. Недостатній контроль за наявними ресурсами на підприємстві.	Для вирішення стратегічних цілей та подальшого управління діяльністю підприємства із виробництва безалкогольних напоїв можливим методом обліку може бути метод JIT.
Метод ABC "Activity Based Costing"	Система калькулювання, що передбачає спершу групування накладних витрат за видами діяльності (процесами), а потім розподіл їх між видами продукції. Всі витрати обліковуються в розрізі 4 видів робіт: по випуску одиниці продукції, випуску замовлення, виробництву всієї продукції та загальногосподарські роботи.	1. Забезпечує доступ до оперативної інформації на всіх рівнях. 2. Спрощує розрахунок собівартості на всіх етапах процесу виготовлення продукції.	1. Складність повного розподілу всіх операцій на 4 категорії. 2. Неможливість для окремих статей накладних витрат визначити адекватну базу розподілу.	Застосування даного методу можливе на підприємствах, що виготовляють різномірну продукцію та мають високотехнологічну структуру виробництва.
Калькулювання за останньою операцією	Облік витрат та калькулювання собівартості здійснюється не за етапами процесу виробництва продукції, а на основі рахунку "Готова продукція". Калькуляція містить дві статті – "Прямі виробничі витрати" та "Непрямі витрати"	Скорочення облікових записів	Недостатньо інформації для управління, складність у проведенні контролю наявності та руху цінностей	

Виробничий облік у своєму первозданному вигляді основну увагу спрямовує на впровадження та дотримання встановлених нормативів, як по витратах праці, так і по загальновиробничим витратам, а також на пошук відхилень від них. У даному випадку увесь обліковий процес спрямований не на пошук відхилень та їх причин, а на пошук шляхів удосконалення та тенденцій розвитку виробничого процесу.

Особливу увагу при дослідженні систем калькулювання продукції, що підходять для виробників безалкогольної продукції, заслуговує калькулювання за останньою операцією. Ця система, на наш погляд, є найбільш економічно доцільною для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв.

Унікальні системи організації виробництва вимагають створення особливих калькуляційних систем. У даному випадку послідовна організація виробничого процесу, скорочення кількості браку та часу виробництва, забезпечення вчасної доставки матеріалів, продукції та мінімізації запасів призводять до того, що проблема вибору методів оцінки запасів при вибутті або методів калькулювання (таких як метод з повним розподілом витрат чи "директ-костинг") втрачає свою визначальну роль, оскільки усі виробничі витрати періоду перетікають у собівартість реалізованої продукції.

При використанні традиційних методів калькулювання собівартості застосовують послідовне віднесення витрат. Особливістю такого методу є те, що витрати відображаються послідовно у відповідності до чотирьох стадій матеріального потоку, від закупівлі сировини та матеріалів до реалізації готової продукції. За умови використання традиційних підходів до калькулювання продукції, виділяють чотири облікові точки, відповідні стадії, що є ключовими для здійснення записів у облікових реєстрах.

Альтернативний підхід до обліку витрат здійснюється за умови використання системи калькулювання за останньою операцією. Це система, в якій не ведуться облікові записи на рахунках, що відповідають деяким стадіям руху матеріального виробництва. Будь-яка система не може існувати

у чистому вигляді, тому тут використовуються елементи методу "стандарт-кост".

Для того, щоб виділити основні риси даної системи, для початку розглянемо ситуацію, де немає відхилень по витратах основних матеріалів. Оскільки можливість використання даного підходу виникає лише у підприємств, де є незначний розмір залишків незавершеного виробництва та короткотривалий виробничий процес, це видається цілком прийнятним для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв.

Ключовими стадіями обліку визначено такі: закупівля основних матеріалів (стадія А), випуск готової продукції (стадія В), реалізація готової продукції (стадія Г). Відзначимо, що за умови використання даного методу, необхідність використання рахунку "Виробництво", що відповідає стадії Б (виробництво), зникає.

Пропоновану схему обліку за останньою операцією розглянемо на прикладі ПАТ "Вінніфрут", що займається виготовленням безалкогольних напоїв. В березні початкові запаси матеріалів були відсутні, більше того, залишки незавершеного виробництва на початок та кінець місяця дорівнюють нулю. Нормативні витрати, встановлені на підприємстві, наведено в таблиці 2.8 (згідно з рецептурою, Додаток 3).

В обліку виділимо одну статтю прямих витрат ("Прямі витрати") та одну статтю непрямих витрат ("Загальновиробничі витрати"). Уся заробітна плата персоналу включається до статті "Прямі витрати". Норми витрат у ПАТ "Вінніфрут" на березень місяць склали на 100 дал напою безалкогольного "Крем-сода" 839,72 грн. за основними матеріалами та 677,88 грн. загальновиробничих витрат.

В управлінському обліку підприємства виділимо два рахунки, на яких обліковуються запаси, це:

1. "Сировина та матеріали" – комбінований рахунок, на якому обліковуються матеріали як на складі, так і у виробництві;
2. "Готова продукція".



**Нормативні витрати на 100 дал напою "Крем-сода" на ПАТ  
"Вінніфрут" у 2010 році**

Показники	Сума (грн.)
Прямі витрати матеріалів:	
1. Цукор-пісок - 29,75 кг x 6,83 грн.	203,13
2. Лимонна кислота - 1,3 кг x 13,80 грн.	17,94
3. Вуглекислота - 17 кг x 1,59 грн.	27,03
4. Бензол натрію - 0,18 кг x 15,39 грн.	2,77
5. Ароматизатор - 0,16 кг x 70,86 грн.	11,34
6. Тара, упаковка, пробки, клей та етикетки	577,51
<b>Всього:</b>	<b>839,72</b>
Заробітна плата виробничих робітників та відрахування на соціальні внески (36,76 %) (65 годин - III розряд 2,45 грн. IV розряд 2,85 грн.)	471,14
Змінні виробничі витрати (38 маш/год. x 3,45 грн.)	131,1
Постійні виробничі витрати	75,64
<b>Всього:</b>	<b>677,88</b>
<b>Разом:</b>	<b>1517,6</b>

Записи у стадії А виникають у той момент, коли здійснюється закупівля матеріалів. Ця операція відображається на рахунку "Сировина та матеріали". Загальновиробничі витрати обліковуються у звичному порядку. Фактичні витрати відображаються на рахунку "Загальновиробничі витрати". На стадії В відбувається віднесення загальновиробничих витрат на собівартість продукції на стадії завершення процесу виробництва та комплектації продукції. Завершальними є записи у момент реалізації продукції. Розглянемо поетапно увесь цей ланцюжок облікових записів (див. рис. 2.16).

Облік відхилень фактичних витрат від витрат за нормативами співпадає з традиційним методом по системі "стандарт-кост".

Звісно, даний метод калькулювання не є бездоганним, і його опоненти доводять необхідність наявності інформації про величину запасів на кожній стадії процесу виробництва. Ми пропонуємо в подальшому розглянути використання калькулювання за останньою операцією у комплексі з АВС-

підходом, що дає більш точну інформацію про величину загальновиробничих витрат, і згодом ця інформація використовується у калькулюванні за останньою операцією. Окрім того, при такому комплексному підході розширюється інформаційне поле для прийняття управлінських рішень у площині управління витратами.

Activity Based Costing (або ABC) є одним з інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку – це метод калькулювання, що набув широкого розповсюдження на європейських і американських підприємствах різного профілю.

Поява і розвиток ABC-методу зумовлена певними змінами, що відбуваються в економічній структурі, а саме зміною поглядів на методику обліку витрат і розрахунок собівартості продукції.

Історичний екскурс дозволяє стверджувати, що зародження ABC-методу розпочалося з того, що у 80-х роках ХХ ст. був створений "Consortium for Advanced Manufacturing – International" (Міжнародний консорціум з розвитку виробництва – САМ-І), в рамках якого була створена проектна група з покращення методів розрахунку витрат.

В результаті виконання проекту був створений метод "ABC". Цей метод не був революційним винаходом, а є підсумком і систематизацією методів обліку, які використовувалися провідними компаніями – як членами САМ-І, так і іншими компаніями, не тільки у промисловості, але й у сфері послуг, особливо в охороні здоров'я.

Розробниками нового підходу до розподілу накладних витрат вважаються американські вчені Р. Купер і Р. Каплан, які опублікували восени 1988 р. статтю в журналі "Гарвард Бізнес Ревю" під назвою "Правильно виміряти витрати – прийняти правильно рішення" та запропонували назвати даний метод обліку затрат "функціональним обліком" або "методом обліку затрат за функціями" (ABC) [147, с. 189].

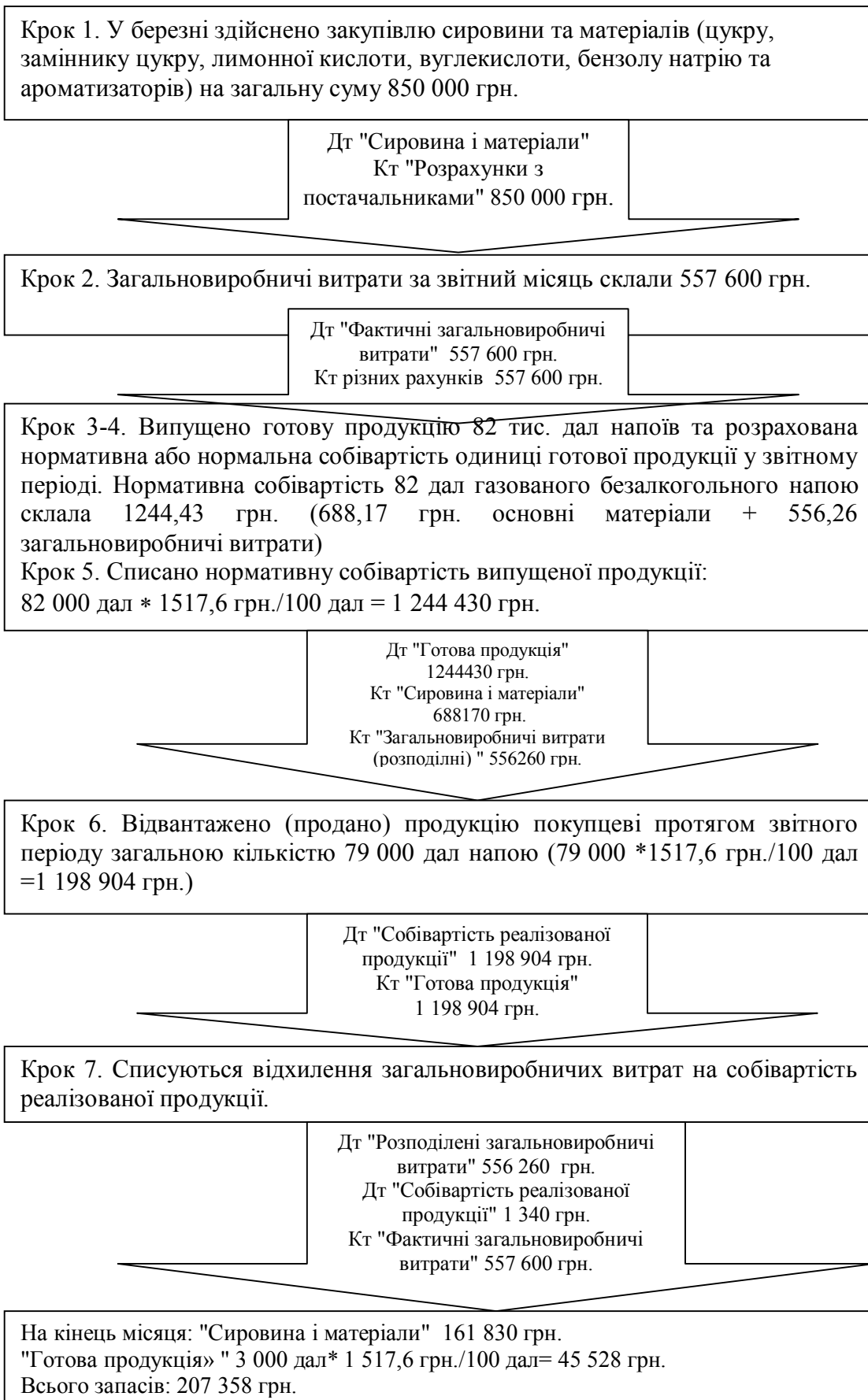


Рис. 2.16 Послідовність облікових записів при використанні системи калькулювання за останньою операцією на прикладі ПАТ "Вінніфрут"

На відміну від традиційної системи калькулювання, побудованої за принципом, що для виробництва продукції використовуються ресурси, калькулювання на основі діяльності передбачає, що продукція виготовляється в ході виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси. Такий підхід обумовлений тим, що технологічний час складає, найчастіше, не більше 15 % процесу виробництва, а решту складають операції (транспортування, збереження, контроль тощо), які збільшують витрати, але не збільшують вартості виробу.

В традиційних системах калькулювання прямі витрати можуть бути безпосередньо зіставлені з конкретним носієм витрат, а непрямі розподіляються між носіями через місця виникнення витрат. У системі калькулювання на основі діяльності непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Непрямі виробничі витрати підлягають розподілу відповідно до традиційної системи – через місця виникнення витрат. Для розподілу непрямих невиробничих витрат використовуються процеси – тобто, завдяки такому розподілу підвищується обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт. За допомогою ABC-методу можна здійснити точніший розрахунок витрат, аніж з використанням традиційних методів, які базуються тільки на факторах витрат на рівні одиниці продукції. Умови для застосування ABC-методу можна сформулювати наступним чином:

- наявність процесів, які повторюються з певною періодичністю;
- процеси підлягають виділенню, ідентифікації та формалізації;
- результати процесів підлягають ідентифікації та вимірюванню за допомогою певних показників.

Основні переваги та недоліки методу ABC наведені у таблиці 2.9.

Таким чином, метод ABC як метод калькулювання завдяки своїм перевагам порівняно з традиційними методами інтенсивно розвивається в теорії і широко використовується на практиці. Він являє собою технологію,

що виходить за рамки суто обліку витрат і перетворюється на ефективну технологію управління витратами.

Таблиця 2.9

### Переваги та недоліки методу ABC

Переваги	Недоліки
1. Метод ABC дає можливість більш точно визначити витрати на невикористані потужності для періодичного їх списання на витрати періоду.	1. Проблема часу, зусиль, пов'язана з навчанням персоналу, збору даних як при впровадженні системи, так і при її використанні.
2. При застосуванні отриманої інформації про собівартість продукції для цілей ціноутворення підвищується конкурентоспроможність продукції в ринкових умовах.	2. Система обтяжлива для підприємств-виробників у зв'язку з наявністю довгих і складних продуктивних ланцюжків.
3. Метод може стати обґрунтуванням зниження витрат і підвищення ефективності роботи підприємства, зокрема метод дає значну економію витрат на оплату праці персоналу.	3. Існує небезпека отримання надміру деталізованої інформації про витрати, що може призвести до інформаційного перевантаження підприємства.
4. Дозволяє отримати інформацію про прибутковість або збитковість роботи підприємства у розрізі клієнтів.	
5. Дозволяє отримати більше інформації для управління витратами, прийняття обґрунтованих управлінських рішень стратегічного планування.	4. Для методу ABC необхідний більш бюрократичний режим, ніж для традиційних методів.
6. Не тільки надає нову інформацію про витрати, але і генерує ряд показників нефінансового характеру, в основному вимірників обсягу виробництва і визначення виробничих потужностей підприємства.	

Так, принциповою відмінністю методу ABC-калькулювання від інших методів є порядок розподілу непрямих витрат.

Окрім того, калькулювання собівартості процесів за методами ABC-калькуляції (ABC-costing) розкривають додаткові можливості для визначення вартості процесу з метою його оптимізації на основі методики ФВА (функціонально-вартісний аналіз), що склалася на сучасному етапі [232, с. 102].

Для посилення контролю за ефективним споживанням ресурсів, що залежить безпосередньо від діяльності підприємства, витрати необхідно розподілити на витрати, що суттєво пов'язані з умовами ринку (вартість

купівельних оборотних і трудових ресурсів, а також виконані роботи і послуги сторонніми організаціями), та на витрати, що пов'язані з внутрішніми організаційними завданнями забезпечення ділової активності підприємства (витрати на забезпечення і підтримку виробництва, господарства, управління). До цієї групи слід віднести витрати, пов'язані з використанням необоротних активів (амортизація) та вартість найманої праці (заробітна плата та внески на соціальне страхування). Перша група витрат в економічній літературі отримали назву ринкові, друга – внутрішні [81, с. 46].

Дійсно, "ринкова" складова витрат відносно слабо регулюється, оскільки має важко передбачуваний характер (інфляція, коливання курсу валют, виплати неустойок, штрафів і тому подібне) або сильно обмежується умовами споживчого ринку (справедлива вартість залучених ресурсів підприємств-постачальників). А ось витрати, пов'язані з якістю внутрішньої організації підприємства, його технологіями і якістю управління, навпаки, є об'єктами прямого регулювання, не залежного від кон'юнктури ринку.

Оскільки вся діяльність підприємства розглядається як сукупність взаємопов'язаних процесів, то фактично собівартість безалкогольної продукції підприємства (без врахування ринкової складової) тотожна собівартості процесів їх виробництва і реалізації, підтримки виробництва і управління підприємства.

Певна річ, для ефективного управління витратами підприємства необхідний алгоритм, що передбачає проведення розрахунків і аналіз витрат, по кожному окремо взятому процесу та їх сукупності. Концептуальну схему віднесення витрат за методом ABC ілюструє рис. 2.17.

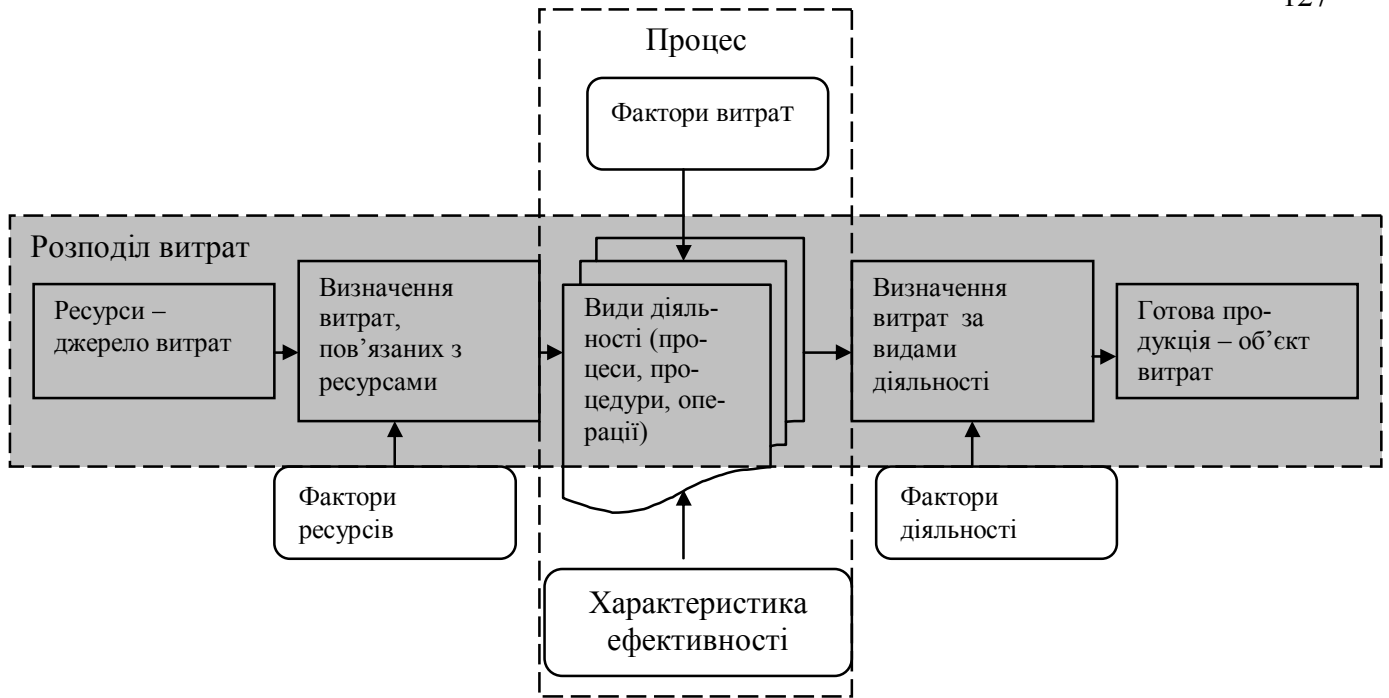


Рис. 2.17 Концептуальна схема розподілу витрат за методом ABC

Адаптувавши систему калькуляції до методу ABC, наведемо алгоритм віднесення статей витрат на процеси:

1. Визначення видів процесів (операцій, функцій, діяльності) – визначення їх кількості та класифікаційних ознак (принципів) віднесення робіт за операціями до конкретного виду процесу;
2. Визначення центрів однорідних процесів (функціональні центри) - визначення їх кількості, структури, необхідної для калькуляції та класифікаційних ознак (принципів віднесення до них видів процесів);
3. Визначення видів продукції – визначення їх кількості та класифікаційних ознак (принципів віднесення до них функціональних центрів);
4. Вибір чинників (кост-драйверів) віднесення витрат на кожний вид процесу, функціональний центр та вид продукції, що реалізується;
5. Виділення статті видів витрат: амортизація; заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування для аналізу ваги кожного виду витрат у їх загальній сумі;

6. Виділення прямих та непрямих витрат за видами процесів, функціональними центрами та видам продукції у розрізі статей витрат;

7. Розрахунок сум прямих витрат на кожний процес, включений до функціонального центру (виробничий, загальновиробничий та адміністративно-збутовий) за період, а також кількості кост-драйверів, спожитих кожним процесом;

8. Розподіл непрямих виробничих витрат (загальновиробничих витрати) кожного процесу включеного до функціонального центру за період відповідно чинників витрат (кількості кост-драйверів) на прямі виробничі процеси за функціональними центрами;

9. Розподіл витрат між виробничими функціональними центрами (основними і допоміжними) за методом взаємного (двобічного, багатобічного) розподілу у випадку зустрічного використання процесами цих центрів та з урахуванням їх одnobічного використання процесами невиробничих функціональних центрів (адміністративні, збутові);

10. Розрахунок сум витрат за процесом кожного виробничого функціонального центру та чинників витрат (кількості кост-драйверів) спожитих ним;

11. Розподіл всіх витрат виробничих функціональних центрів на завершену і незавершену продукцію за видами продукції, що надаються на кінець періоду за обраним методом розрахунку незавершеного виробництва;

12. Розрахунок кінцевих середніх витрат за процесом кожного виробничого функціонального центру, виходячи із вартості спожитих ним ресурсів у розрізі визначених статей;

13. Визначення середніх витрат за процесами невиробничих функціональних центрів (адміністративно-збутових);

14. Визначення тривалості кожного процесу за всіма включеними до нього функціональними центрами.

Далі обсяг витрат за кожним процесом і сукупно за їх функціональними центрами можна визначати як добуток суми середніх



витрат за процесами кожного функціонального центру в одиницю часу на їх тривалість. Тоді, сукупні завершені внутрішні виробничі витрати за видами наданих послуг (внутрішня виробнича собівартість) складаються з суми завершених внутрішніх виробничих витрат усіх процесів виробничих функціональних центрів. Відповідно, сукупні внутрішні невиробничі витрати (адміністративно-збутові) або залишаються не розподіленими між видами продукції, або за потребою визначення повних (управлінських) внутрішніх витрат за видами продукції, можуть розподілятися між ними. Також разом з невиробничими витратами розподіляються понаднормативні виробничі витрати та нерозподілені непрямі виробничі (загальновиробничі) витрати функціональних центрів між видами реалізованої (проданих) продукції на кінець періоду відповідно доздійснюваних ними операцій, що визначені за методом АВС–калькуляції.

Типові процеси підприємств з виробництва безалкогольної продукції, згруповані у функціональні центри за технологічною однорідністю та чинники розподілу витрат ресурсів за носіями наведені у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

**Типові процеси що утворюють вартість виробництва безалкогольних напоїв**

№ з/п	Функціональний центр	Процес
<i>Функціональні центри виробничих процесів</i>		
1.	Водопідготовка	Подача енергії для дренажного та фільтрувального обладнання
		Робота оператора водо підготовки
		Амортизація обладнання
		Ремонт та технічне обслуговування обладнання
		Контроль якості
2.	Купажування сиропу	Подача енергії для обладнання з сироповарівння, дозувального обладнання та насосів
		Робота оператора з купажування та дозування
		Амортизація обладнання
		Ремонт та технічне обслуговування обладнання;
		Контроль якості
3.	Збагачення вуглекислим газом	Подача енергії для карбонізатора, насосів та трубопроводів
		Робота оператора з карбонізації
		Амортизація обладнання
		Ремонт та технічне обслуговування обладнання
		Контроль якості

## Продовження таблиці 2.10

4.	Розлив у ПЕТ-упаковку	Подача енергії для автоматів з розливу
		Амортизація обладнання
		Робота оператора з розливу
		Ремонт та технічне обслуговування обладнання
		Контроль якості
<b>Функціональні центри загальнопромислових процесів</b>		
5.	Центр техніко-технологічного забезпечення	Управління енергетичними процесами
		Управління технологічними процесами
		Управління процесами удосконалення технологій
6.	Центр будівельно-монтажних робіт і ремонту	Капітальний ремонт
		Поточний ремонт
7.	Центр санітарно-технічних заходів	Прибирання виробничих приміщень
8.	Центр інформаційного і технічного забезпечення виробництва	Забезпечення інформаційними системами і технологіями
		Забезпечення технічними засобами зв'язку, оргтехнікою тощо

Для демонстрації недоліків та переваг АВС-методу у порівнянні з традиційними підходами розглянемо діяльність підприємства з виробництва безалкогольних напоїв, яке спеціалізується на виготовленні :

- газованих безалкогольних напоїв;
- мінеральних столових вод.

Специфіка виготовлення даних видів безалкогольної продукції відрізняється лише кількістю стадій процесу виробництва та спожитими матеріалами, однак складність виробництва накладає відбиток на специфіку розподілу загальнопромислових витрат.

У таблицях 2.11-2.12 наведено вихідні дані для обрахунку прямих витрат матеріалів та прямих трудових витрат.

Таблиця 2.11

**Співвідношення прямих трудових витрат між видами продукції**

Продукція підприємства	Кількість, дал/год.	Прямі трудові витрати на одиницю продукції, дал/год.	Всього прямих витрат праці, год.
Газовані безалкогольні напої	400	2	800
Мінеральні столові води	2000	1	2000
Всього	-	-	2800

Таблиця 2.12

**Співвідношення витрат на матеріали та витрат на оплату праці між видами продукції**

Продукція підприємства	Витрати на матеріали, грн./дал	Витрати на оплату праці, грн./год	Витрати на оплату праці, грн./дал
Газовані безалкогольні напої	8,4	1,60	3,2
Мінеральні столові води	3,5	1,60	1,60

Прийmemo за умову той факт, що підприємство (для виготовлення зазначеного обсягу продукції) на управління та обслуговування виробництва витратило 7 840 грн. За умови традиційного методу обліку витрат, такий розподіл буде мати наступний вигляд:  $7\,840 / 2\,800 \text{ год.} = 2,8 \text{ грн./год}$

Таблиця 2.13

**Розподіл загальновиробничих витрат за традиційним способом**

Продукція підприємства	Витрати на матеріали, грн./дал	Витрати на оплату праці, грн./дал	Інші прямі витрати, грн./дал	Загальновиробничі витрати, грн./дал	Всього
Газовані безалкогольні напої	8,4	3,2	6,2	5,6 (2,8*2)	23,40
Мінеральні столові води	3,5	1,60	4,3	2,8 (2,8*1)	12,2

Проаналізувавши діяльність підприємств з виробництва безалкогольних напоїв, ми виявили основні процеси з їх носіями витрат (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

**Розподіл загальновиробничих витрат за функціями**

Процеси витрат та носії витрат	Витрати, грн.	Нормативна величина витрат за кількісними показниками (кількість операцій)			Вартість операцій		
		Всього	Газовані б/а напої	Мінеральні на столова вода	Витрати на одну операцію (грн./оп.)	Газовані б/а напої, грн.	Мінеральні столова вода, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8
Трудові витрати обслуговуючого персоналу (люд./год)	3440	2800	800	2000	1,23	982,86	2457,14

## Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8
Трудові витрати управлінського виробничого персоналу (люд./ год)	2200	400	280	120	5,50	1540,00	660,00
Витрати інструментів для обслуговування виробництва (кількість інструментів)	400	46	24	22	8,70	208,70	191,30
Робота допоміжного обладнання (маш./ год)	1800	680	360	320	2,65	952,94	847,06
Всього:	7840	-	-	-	-	3684,49	4155,51

Згідно проведених розрахунків, розподіл загальновиробничих витрат за методом ABC матиме наступний вигляд (табл. 2.15):

Таблиця 2.15

**Розподіл загальновиробничих витрат за методом ABC**

Продукція підприємства	Витрати на матеріали, грн./дал	Витрати на оплату праці, грн./дал	Інші прямі витрати, грн./дал	Загальновиробничі витрати, грн./дал	Всього
Газовані безалкогольні напої	8,4	3,2	6,2	9,21	27,01
Мінеральні столові води	3,5	1,6	4,3	2,08	11,48

За допомогою цієї ж методики обрахуємо собівартість продукції ТМ «Еко-сфера» і провдемо її порівняльний аналіз (Додаток Л).

Отже, ABC-метод покращує систему обліку витрат підприємства шляхом деталізації інформації та підвищення точності результатів.

По-перше, збільшення облікових одиниць, що використовуються для підрахунку витрат які не можна прямо віднести на продукцію.

По-друге, використання даного методу змінює базу розподілу, що використовується для віднесення витрат на конкретну продукцію. Це надає

управлінцям більш детальну точну та глибоку інформацію для прийняття управлінських рішень у площині випуску та асортименту продукції.

По-третє, ABC-метод змінює форму та сприйняття управлінцями інформації у відношенні багатьох видів загальновиробничих витрат, що допомагає контролювати витрати на стадії їх виникнення.

По-четверте, оскільки даний метод вимагає чіткої формалізації та опису бізнес-процесів, а це, в свою чергу, є позитивним фактором на шляху до оптимізації загалом системи виробництва та управління ним.

В результаті впровадження такого розподілу витрат перед менеджерами відкриваються можливості для прийняття більш ефективних рішень в площині маркетингової стратегії, оцінки прибутковості продукції і т. д.

### **2.3 Організація процесу формування облікової інформації про витрати в управлінській інформаційній системі**

Упровадження управлінських інформаційних систем в Україні має свою специфіку, особливості реалізації вітчизняних систем та особливості запровадження західних рішень з управління ресурсами підприємства в Україні. Вітчизняні програмні продукти поступаються закордонним не тільки функціональними можливостями (крім підтримки вітчизняного законодавства), але й за методикою впровадження. На багатьох підприємствах існує ряд проблем, пов'язаних з цим питанням.

Ведучи фінансовий облік на платформі, розробленій фірмою "1С", фахівці поєднали у одній системі бухгалтерський, кадровий та торгівельно-складський облік. Однак цього не достатньо для побудови автоматизованої системи управління підприємством в цілому, адже дана система не дає можливості реалізувати функції планування, обліку, контролю та аналізу діяльності підприємства.

Для позначення комплексних систем управління підприємством використовують аббревіатуру ERP (Enterprise Resource Planning – планування ресурсів підприємства). Згідно зі словником APICS (American Production and Inventory Control Society), термін ERP-система використовується у двох значеннях:

— інформаційна система, призначена для ідентифікації та планування усіх ресурсів підприємства, необхідних для реалізації, виробництва, закупівель та обліку у процесі господарської діяльності;

— методологія ефективного планування и управління всіма ресурсами підприємства, які необхідні для здійснення його діяльності [86, с. 140].

Отже, ERP-система дає можливість інтегрувати усі сторони життєдіяльності підприємства в єдиній системі, що складається з об'єднаних модулів, для використання в наскрізних бізнес-процесах і побудованих на спільній базі даних. Характеристика інформаційних систем У порівнянні з системою ERP наведено у додатку М.

В основі ERP-систем лежить принцип створення єдиного архіву даних, що містить всю корпоративну інформацію і забезпечує одночасний доступ до неї будь-якої необхідної кількості співробітників підприємства, наділених відповідними повноваженнями. Зміна даних здійснюється через функції системи. Структуру ERP-системи можна представити у вигляді блок-схеми (рис. 2.18).

Основними функції ERP систем є:

— ведення конструкторських і технологічних специфікацій, що визначають склад виробів, а також матеріальні ресурси та операції, необхідні для їх виготовлення;

— формування планів продажу та виробництва;

— планування потреб в матеріалах, строків та обсягів поставок для виконання плану виробництва продукції;

— управління запасами і закупівлями: забезпечення обліку та оптимізації складських та цехових запасів;

- планування виробничих потужностей;
- оперативне управління фінансами, включаючи планування та контроль його виконання, облік;
- управління проектами, включаючи планування етапів і ресурсів.

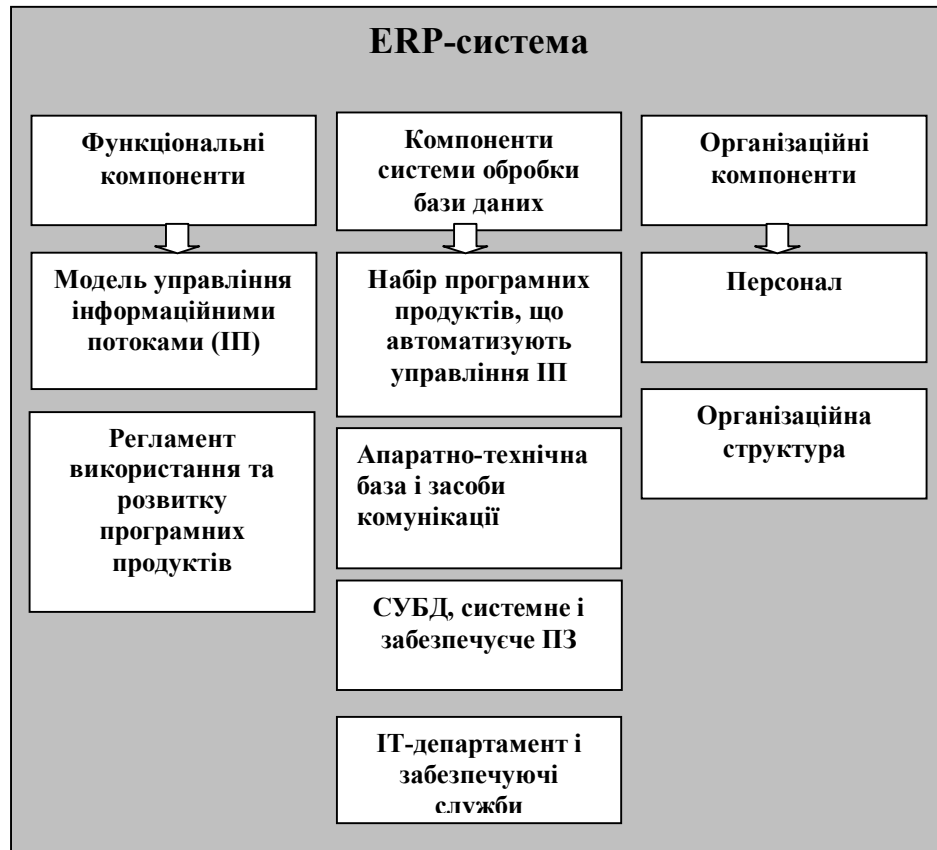


Рис. 2.18 Структура ERP-системи

Беззаперечним є той факт, що облік у цій системі є однією з головних функцій (рис. 2.19). Провідні світові компанії, що займаються розробленням програмного забезпечення ERP-класу, останнім часом приділяють значну увагу програмним продуктам, що забезпечать автоматизацію управління на малих та середніх підприємствах. Але трактування терміну "малий та середній бізнес" у вітчизняній практиці та у світовій практиці суттєво відрізняються. Міжнародна фінансова корпорація (IFC) наводить наступні порівняльні характеристики підприємств цього сектору економіки в Україні та Євросоюзі [136] (табл. 2.16).



Рис. 2.19. Облікові функції ERP- систем

Таблиця 2.16

### Характеристика підприємств малого та середнього бізнесу в Україні та Євросоюзі

Категорія бізнесу	Україна		Євросоюз	
	Малий бізнес	Середній бізнес	Малий бізнес	Середній бізнес
Чисельність працюючих, чол.	<50	50-100	<50	50-250
Річний валовий дохід, тис. євро	<500	500-5000	<10000	10000-50000



Світова практика впровадження ERP-систем передбачає витрати грошових коштів у розмірі 500 тис. євро та близько 18 місяців часу. Таким чином, не важко зрозуміти логіку підприємств, що віддають перевагу іншим програмним рішенням .

Але, повертаючись до другого визначення терміну "ERP-системи", варто відзначити, що це ще й певна методологія управління, базуючись на якій можна побудувати свою систему за допомогою доступних для підприємства засобів, враховуючи найбільш проблемні місця в забезпеченні інформацією управлінців.

Без розуміння того, куди рухається підприємство, яких результатів хоче досягти керівництво, які цілі стоять перед конкретними співробітниками, неможливо організувати ефективну роботу підприємства.

Формалізований опис діяльності підприємства, співставлення результатів його діяльності з плановими та прогнозними показниками, розроблений регламент управління підприємства, опис фінансової та організаційної структури дає можливість підприємству, що підпадає під категорію середнього бізнесу реорганізувати свою діяльність і "зрівняти рахунок" у конкурентній боротьбі з новоствореними вітчизняними підприємствами, що перейняли світовий досвід управління, так і з зарубіжними компаніями, представленими в Україні.

Необхідною умовою забезпечення ефективної роботи системи управління є його інформаційне забезпечення. Особливо актуальними на сьогодні є розв'язання таких задач інформаційного забезпечення управління на підприємствах, що відносяться до середнього класу :

- створення єдиного електронного архіву підприємства;
- створення ефективної системи обліку;
- створення системи контролю виконавчої дисципліни;
- створення системи контролю бюджетних показників;
- інформаційне забезпечення експлуатації обладнання.

Цей перелік задач є неповним переліком задач ERP-системи, він обмежений особливостями функціонування середніх підприємств.

В арсеналі інформаційних технологій перше місце впевнено посідає MS Excel (60 %) з великим відривом від "самописних" продуктів на платформі "1С:Підприємство 7.7" (28 %). На третьому місці — продукти платформи "1С:Підприємство 8" (близько 7 %) із вбудованими рішеннями з фінансового планування та бюджетування, і лише 5 % віддають перевагу комплексним програмним продуктам, що поєднують у собі усі властивості управлінської інформаційної системи. При цьому ступінь задоволеності від використання цих продуктів розподілилася обернено пропорційно до вище перерахованих місць. Останнє місце, щодо задоволеності від використання посідає MS Excel.

Вирішення подібних проблем, на нашу думку, є можливим з використанням програмного продукту "Інталев: Корпоративні фінанси". Цей модуль є надбудовою до програми "1С:Підприємство", оскільки саме вона є найпоширенішою серед представників малого та середнього бізнесу. Схема взаємодії модулів наведена на рис. 2.20.

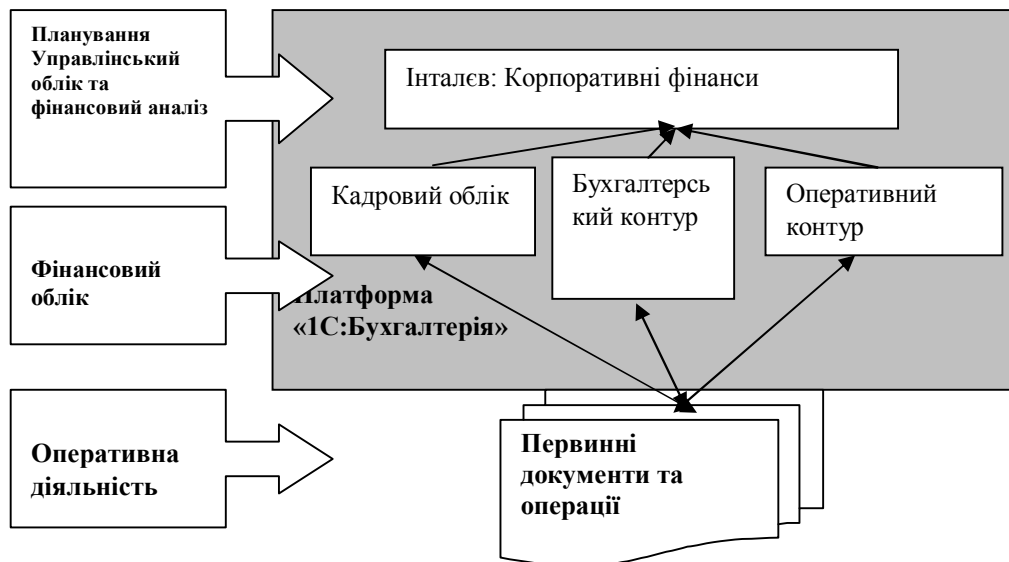


Рис 2.20. Схема взаємодії модулів програм "1С:Бухгалтерія" та "Інталев: Корпоративні фінанси"

Таким чином, подібне програмне забезпечення дозволить підприємству вирішити ряд проблем, що не мали адекватної програмної підтримки на

підприємстві до цього часу. За допомогою даного модуля можна реалізувати ряд наступних задач:

- інформаційне забезпечення системи управління якістю;
- планування ресурсів підприємства;
- бюджетування та управлінський облік;
- фінансовий аналіз;
- підтримка процесу колективного планування, документообігу.

Розглянемо детальніше місце системи управління витратами у рамках інформаційної системи типу ERP-системи (рис. 2.21).

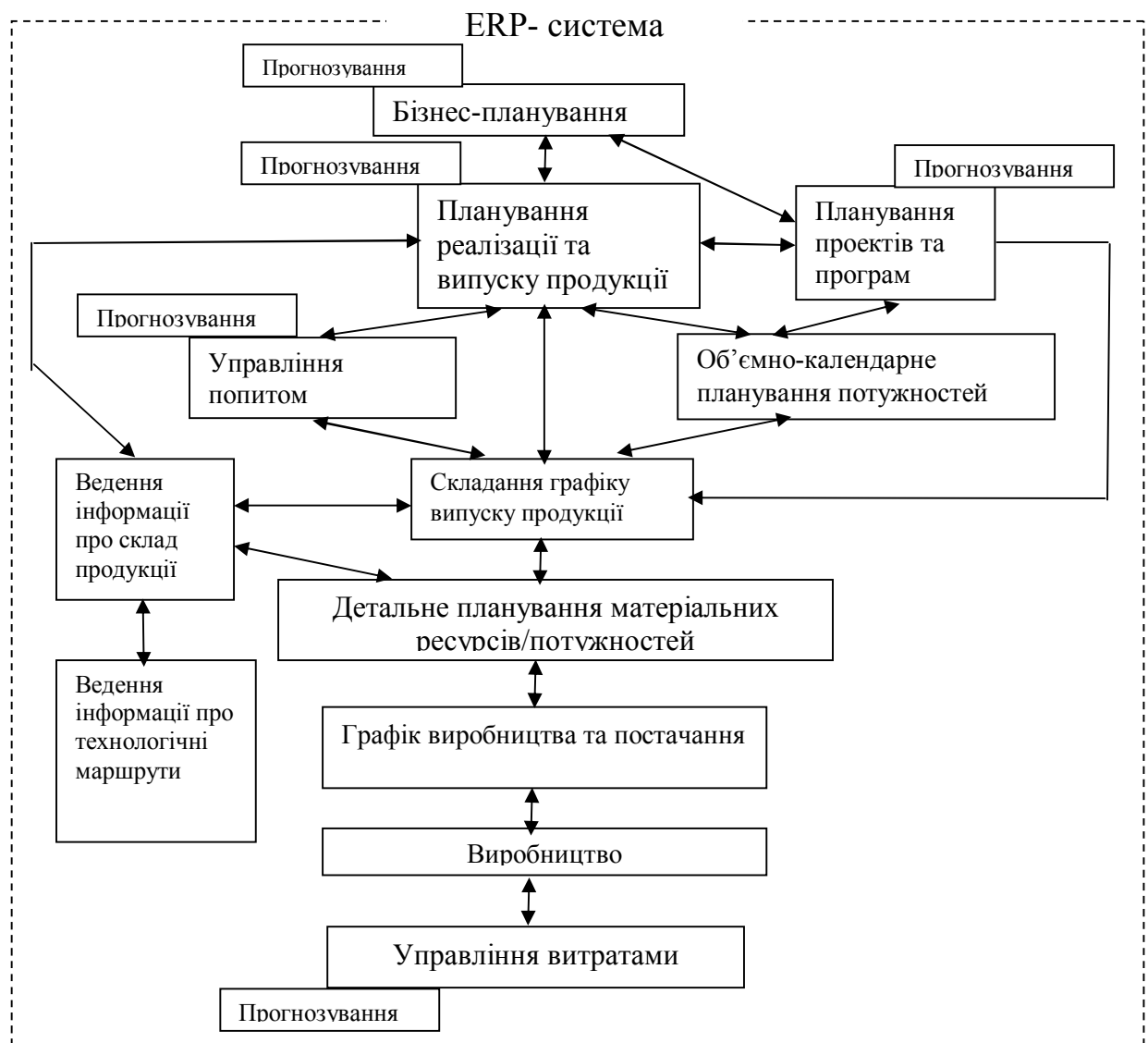


Рис. 2.21 Місце підсистеми управління витратами в інформаційній системі типу ERP

Окрім того, цей програмний продукт діє на вже існуючій на підприємстві платформі, тобто не пов'язаний зі значними витратами часу на встановлення та навчання персоналу, а також не вимагає значних затрат грошових ресурсів. Таким чином, можна реалізувати життєво необхідні функції ERP-системи, у даний період функціонування підприємств з виробництва безалкогольних напоїв.

У рамках цієї підсистеми виконується розрахунок та облік витрат, що в результаті дозволяє формувати звітність про фінансове становище підприємства та визначати проблемні місця, що потребують коригуючих дій. У підсистемі використовуються як фінансові, так і виробничі дані, тому має тісний зв'язок з фінансовою та виробничою підсистемою на підприємстві.

Як зазначалося вище, управління витратами передбачає їх цілеспрямоване формування за місцями виникнення. Відповідно до сучасних тенденцій організаційного менеджменту, оргструктуру підприємства можна розглядати як пов'язану сукупність центрів відповідальності – сегментів діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність певних осіб за дотримання встановлених показників здійснення робіт за цими сегментами із делегуванням їм відповідних повноважень. Залежно від характеру відповідальності центри відповідальності конкретизуються у центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій. При цьому основою формування центрів витрат стають місця витрат. Організація управління витратами за центрами відповідальності передбачає приведення у відповідність до неї конструкції функціональних підсистем СУВ. Так, у підсистемі обліку виникає необхідність у реєстрації господарських явищ у розрізі окремих центрів витрат, що досягається через формування відповідної системи облікових регістрів. В умовах вітчизняної облікової системи вирішення цього питання можливе через аналітичний облік у рамках офіційного Плану рахунків, коли за його рахунками в розрізі окремих центрів витрат відкриваються аналітичні рахунки. Узагальнення облікової інформації

у звітах також має здійснюватися відповідно до структури системи сфер відповідальності підприємства (рис. 2.22).

Усі господарські процеси підприємства повинні бути формалізовані і описані з необхідною точністю і в єдиній методології, що приділяє велику увагу інтегрованим процесам і дозволяє застосовувати різні методичні прийоми як єдину систему залежно від постановки конкретної мети обліку.

За останні роки в Україні на великих підприємствах досить швидко почали впроваджуватися управлінські інформаційні системи (УІС), які витісняють традиційні автоматизовані системи підприємств. В основі такого виду систем – технологія комплексного управління бізнесом підприємства, орієнтована на управлінців, менеджерів, бухгалтерів та інший управлінський персонал. В даний час на ринку програмних продуктів України пропонуються більше десятка зарубіжних і кілька вітчизняних зразків корпоративних систем.

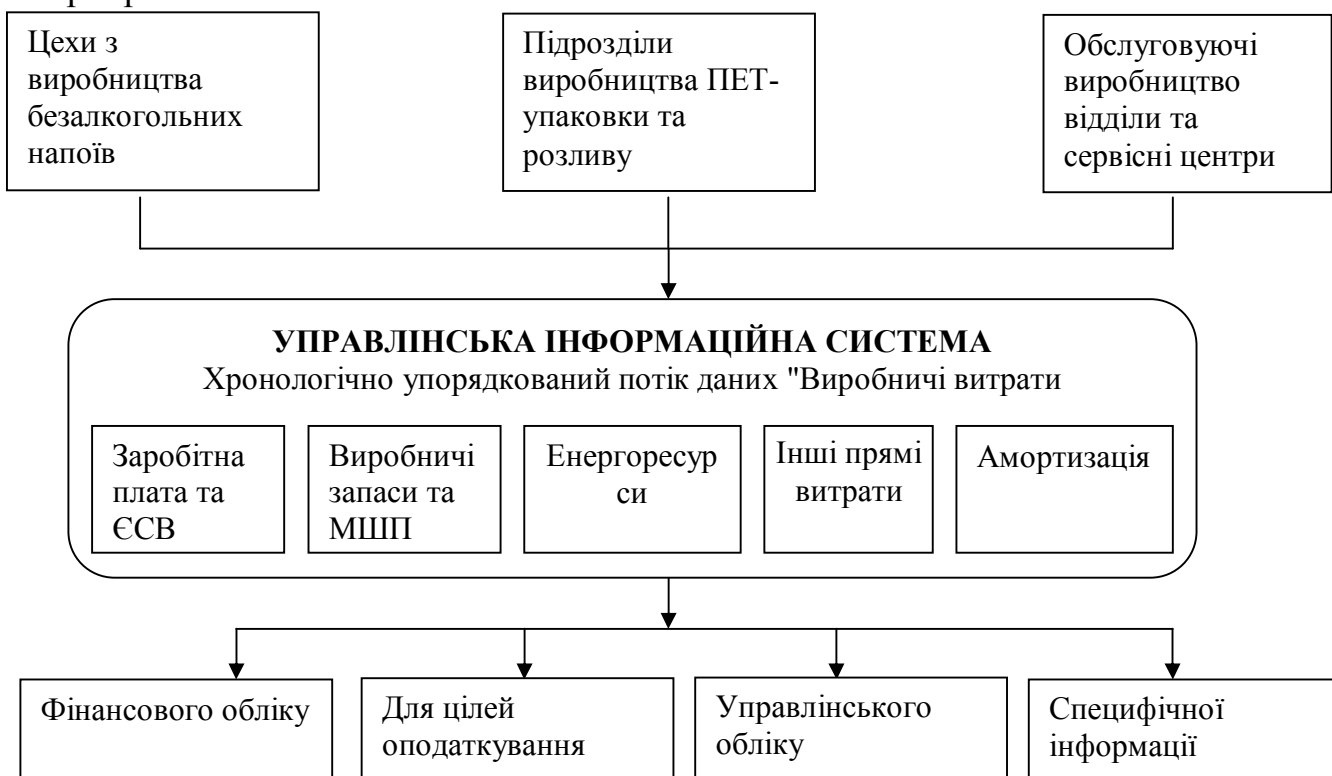


Рис. 2.22 Формування потоку даних про виробничі витрати за допомогою управлінської інформаційної системи (УІС)

Джерело: опрацювання власне

Використовувати УІС доцільно на вітчизняних підприємствах для успішного управління господарськими процесами. Такі системи дозволяють керівництву бачити в динаміці показники роботи підприємства в цілому, а також його підрозділів, а менеджерам вищої та середньої ланки – приймати рішення на основі об'єктивної та оперативної інформації не лише за своєю ділянкою бізнесу, але й за суміжними. УІС відрізняються від своїх попередників, комплексних систем автоматизації управління, наявністю інтелектуальних технологій. Завдання інтелектуальних технологій полягають у створенні функціональних підсистем системи управління, що підтримує багатоаспектний аналіз даних, прийняття рішень у складних ситуаціях, управління корпоративними знаннями, експертні системи та навчання персоналу.

В умовах ринкової економіки для багатьох підприємств актуальними питаннями стали проблеми ефективного розвитку бізнесу та удосконалення системи управління. Зростає інтерес до різних систем управління – планування ресурсів підприємства (ERP), управління каналами постачання (SCM), взаємодії з клієнтами (CRM) і до електронного бізнесу в цілому. Причини цього інтересу цілком зрозумілі – в епоху глобалізації шлях до успіху лежить через новітні підходи до ведення бізнесу – переосмислення місії підприємства, ефективне стратегічне й тактичне управління підприємством, правильне використання кадрового потенціалу в умовах адекватної системи мотивації, визначення необхідного рівня засобів комп'ютеризації та інформатизації, щоденну боротьбу за зниження витрат.

Основою таких концепцій повинна бути інтегрована система обліку, що виконує функції базису інформаційної системи управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Основним її завданням є забезпечення інформаційних потреб керівництва та управлінського персоналу підприємства у повному обсязі і з найменшими витратами для своєчасного прийняття коригуючих рішень за фінансово-господарською

діяльністю. Сутність інтеграції досить складна. Застосування комп'ютерних технологій створює умови для упорядкування діючої системи обліку.

Важливою передумовою успішної інтеграції облікових систем, спрямованих на задоволення потреб різних груп користувачів в єдиному інформаційному просторі, є загальний рівень корпоративної культури.

Мінливість умов зовнішнього середовища викликає нагальну потребу у застосуванні новітніх методів, технологій та інструментів адаптації підприємств, здатних якнайповніше реалізувати їх організаційно-управлінський та виробничий потенціал на ринку, до числа яких і належить реінжиніринг бізнес-процесів – РБП (Business Process Reengineering), основною концепцією якого, стосовно до систем управління, є радикальна реконструкція організаційних процесів для одержання значного поліпшення показників діяльності економічного об'єкту (витрат часу, собівартості, прибутку, якості, кількості).

Реінжиніринг, як революційний метод точкової або комплексної трансформації компанії, дозволяє не просто залишитися конкурентоспроможним, але й забезпечити вітчизняними компаніям довгострокові перспективи розвитку і зростання. Це складний комплекс заходів з моделювання бізнес-систем, метою якого є позбутися зайвих компетенцій і функцій, правильно розподілити повноваження і відповідальність між фахівцями, які мають необхідні знання для створення вартості компетенції.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів. Але при організації бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві постає питання про доцільність створення на підприємстві інтегрованої системи бухгалтерського обліку. Актуальність цього питання зумовлюється тим, що вибір способу обробки облікової інформації є ключовим в організації обліку, яка повинна відповідати особливостям конкретного підприємства, його цілям та

інтересам, а також сприяти планомірному та раціональному веденню господарства.

У вітчизняній літературі методологічним і прикладним аспектам реінжинірингу бізнес-процесів не приділяється належної уваги. РБП на сучасному етапі є темою багатьох дискусій і публікацій, що призводить до термінологічних непорозумінь, притаманних усім, відносно новим, напрямам людської діяльності. Досить часто реінжиніринг ототожнюють з поняттями комп'ютеризації господарських процесів, реструктуризації та реорганізації підприємства.

Залежно від впровадження виділяють такі типи реінжинірингу:

- впровадження стандартних бізнес-процесів і під них створення інфраструктури компанії;
- проведення реінжинірингу бізнес-процесів з подальшим впровадженням системи;
- РБП проводиться як самостійний проект, виходячи із концептуальних вимог, на яких впроваджується проект;
- впровадження РБП і системи одночасно, із взаємним впливом один на одного.

Отже, реінжиніринг – це перебудова на новітній технологічній основі організації виробництва, управління і системи бухгалтерського обліку. Він передбачає реконструкцію всіх без винятку елементів бізнесу, і передусім, системи бухгалтерського обліку.

Реінжиніринг бізнес-процесів здатний забезпечити докорінну трансформацію управлінської, виробничої, фінансової системи, що дозволяє суттєво підвищити конкурентоспроможність та ефективність їх діяльності, допомогти їм завоювати нові ринки збуту, перейти на якісно новий рівень у конкурентному ринковому середовищі.

На даному етапі розвитку економіки нашої країни в діяльності підприємства немає жодного основного, організаційно-управлінського або забезпечуючого процесу, не пов'язаного з обліком. Кореспонденція рахунків



у більшості випадків, з одного боку, є кінцевим етапом життєвих циклів документа, а з іншого – це тільки початок. За допомогою різних інструментів користувачі інформації повинні мати можливість залежно від своїх потреб аналізувати інформацію в різних розрізах. Система повинна дозволяти вести не "історичний" облік, а реальний, з можливим прогнозуванням на майбутнє.

При проектуванні інформаційного простору важливо врахувати, що рівень аналітичності обліку не повинен бути обмеженим. Абсолютно логічним буде накопичення аналітичної інформації в базі даних обліку, як складової частини загальної інформаційної бази, що цілком доцільно в умовах застосування інформаційних систем.

Для підвищення ефективності роботи необхідне переосмислення бізнес-процесів підприємства. Стосовно облікової системи, це завдання вирішується за допомогою одночасної реорганізації усіх бізнес-процесів. Розпочинати даний процес необхідно з планування, бюджетування, обліку витрат, управління вартістю продукції, комерційної діяльності та інших тісно пов'язаних процесів, на основі створення єдиного інформаційного простору та використання електронного документообороту, чому сприятиме проведення реінжинірингу бізнес-процесів на підприємстві.

Підтвердженням ефективності використання реінжинірингу є результати опитування, здійсненого компанією "Ернст енд Янг" серед фінансових директорів 80 найбільших компаній США, які основною мотивацією провадження реінжинірингу назвали покращення сервісу і якості продукції (послуг), а також зниження витрат [239].

Даний процес здійснюється за такими етапами:

1. розробка бажаної системи управління підприємством;
2. аналіз існуючої схеми управлінської інформаційної системи підприємства;
3. розробка системи управління нового зразка;
4. впровадження перепроєктованих бізнес-процесів.

З урахуванням особливостей діяльності підприємств з виробництва безалкогольних напоїв побудуємо схему реінжинірингу бізнес-процесів (табл. 2.17).

Одним із ключових моментів при проведенні цього процесу є вибір програмного забезпечення, за допомогою якого він буде здійснюватись. На нашу думку, для підприємств, що займаються виробництвом безалкогольних напоїв, враховуючи їх галузеві особливості та особливості функціонування, а також стан автоматизації управління, на більшості з цих підприємств доцільно застосувати для формалізації бізнес-процесів програмний продукт "Інталев:Навігатор".

Продукт забезпечує ефективну взаємодію працівників при виконанні бізнес-процесів, які пронизують різні підрозділи компанії, і контроль виконання цих процесів. Етапи роботи "Інталев:Навігатор" наведено на рисунку 2.23.

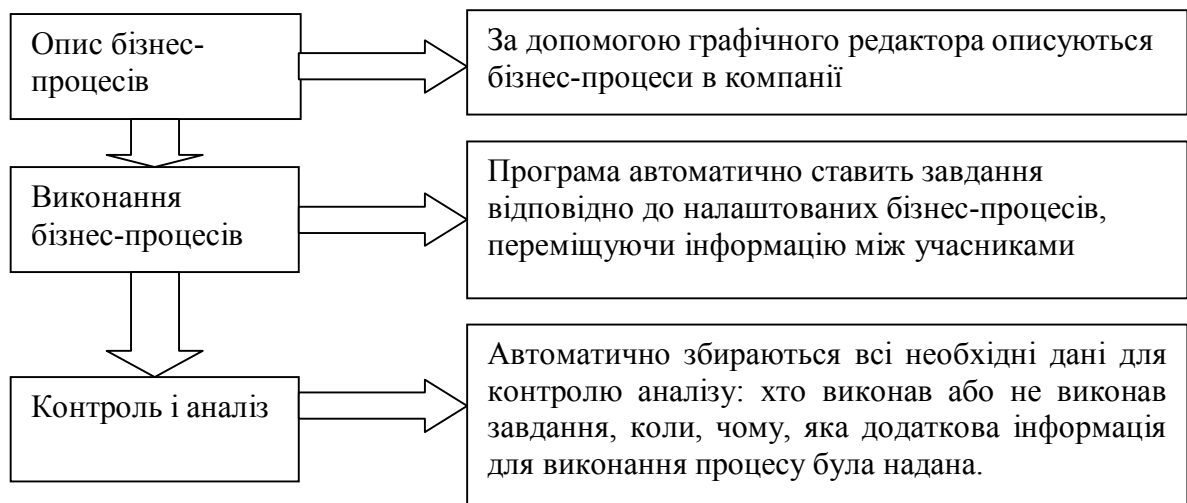


Рис. 2.23 Етапи роботи "Інталев:Навігатор"

Дана програма забезпечує виконання завдань у ланцюжку користувачів по задалегідь заданому алгоритму, тим самим автоматично організовуючи робочий процес. У результаті її застосування реалізовано можливість контролю аналізу робіт управління підприємством. Зазначимо, що документообіг базується на документах конфігурацій "1С: Підприємство".

Таблиця 2.17

## Схема реінжинірингу бізнес-процесів (РБП) на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв

Директива на проведення реінжинірингу бізнес-процесів	Проектування образу підприємства після РБП	Зворотний реінжиніринг	Прямий реінжиніринг Етап 3		Впровадження
	<i>Етап 1</i>	<i>Етап 2</i>	<i>Етап 3.1</i>	<i>Етап 3.2</i>	<i>Етап 4</i>
	Розробка бажаної схеми системи управління підприємством	Аналіз існуючої схеми управлінської інформаційної системи підприємства	Перепрекування існуючих бізнес-процесів	Експертна оцінка та розробка системи організаційної взаємодії персоналу	Впровадження заходів по перепроєктуванню бізнес-процесів на підприємстві
1. Специфікація цілей підприємства: – вихід на нові ринки збуту; – виробництво високоякісної продукції; – випередження конкурентів. 2. Специфікація бізнес-процесів: – чіткий та логічний вза'ємозв'язок між БП. 3. Специфікація входів та виходів. 4. Специфікація ключових показників діяльності. 5. Специфікація найкращих практик застосування у конкурентів.	1. Аудит існуючої інформаційної системи підприємства. 2. Опис та документування існуючих бізнес-процесів. 3. Виявлення недоліків. 4. Визначення вартості існуючих процесів.	1. Перепроєктування: – організаційної структури; – фінансової структури; – бюджетної структури; – облікової політики управлінського обліку. 2. Визначення ступеня необхідності впровадження новітніх інформаційних технологій в управлінський процес.	1. Прогнозування очікуваних результатів. 2. Проектування робіт, системи мотивації, навчання, організації командної роботи, управління якістю і т. д.	Інтеграція та тестування інформаційної системи. Підготовка персоналу. Виконання заходів по "управлінню відхиленнями" по заданим показникам ефективності.	
			<i>Етап 3.3</i>		
			1. Розробка інформаційної системи. 2. Придбання необхідного апаратного та програмного забезпечення.		

Можливості програми "Інталев:Навігатор":

- інтеграція з об'єктами "1С" і електронною поштою: наявність єдиної внутрішньої та зовнішньої пошти;
- графічне подання процесів, можливість ставити маршрут;
- автоматична перевірка коректності схем бізнес-процесів;
- виконання поставлених завдань виконавцями по заданому алгоритму;
- прозорість компанії, контроль всіх виконуваних процесів на кожному етапі;
- аналіз ефективності бізнес-процесів;
- автоматичне складання посадових інструкцій;
- моніторинг і контроль стану кожного процесу, аналіз виконання процесів;
- можливість поширення схем бізнес-процесів;
- зберігання довільної, але систематизованої інформації у вигляді класифікаторів і використання їх як параметрів процесів;
- можливість віддаленої роботи з програмою.

Застосування новітніх методик обліку та управління відкриває перед управлінцями розширення поля інформаційного забезпечення, а комп'ютеризація бухгалтерського обліку здійснюється з метою отримання інформаційного інструменту, який би дозволив вирішувати поточні управлінські завдання в той час, коли додаткові інформаційні можливості (використання різних способів оцінки, отримання інформації на підставі розширеної аналітики за різноманітними запитамі тощо) починають цікавити керівників підприємства різного рівня. Йдеться не про форму обліку, а про комп'ютерну систему (поєднання професійних якостей і функцій користувача з інтелектуальними можливостями комп'ютерів, які дають можливість отримати необхідну для управління інформацію).

Система обліку витрат за функціями підкреслює необхідність глибшого розуміння накладних витрат і тому необхідно чітко описати причини їх виникнення та їх зв'язок з продукцією (рис. 2.24). Методологія

ABC реалізована у ряді інструментальних засобів моделювання бізнес-процесів та використовує стандарт ISO 9001:2001 "Система управління якістю", що забезпечує її потужними засобами моделювання [147, с. 32; 232, с. 214].

Таким чином, реалізація вищенаведеної схеми формування інформаційних потоків на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв можлива за допомогою ERP-систем. На наш погляд, доцільно побудувати таку систему з використанням декількох комплексів програмних продуктів, оскільки фінансовий облік на досліджуваних підприємствах (ПАТ "Вінніфрут", ТОВ "АВІС", ПВФ "Панда") ведеться за допомогою програми фірми "1С", тому вибір програмного забезпечення для управлінського обліку обмежено критерієм сумісності з даним програмним комплексом (рис. 2.24).



Рис. 2.24 Рекомендоване програмне забезпечення управлінської інформаційної системи на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв

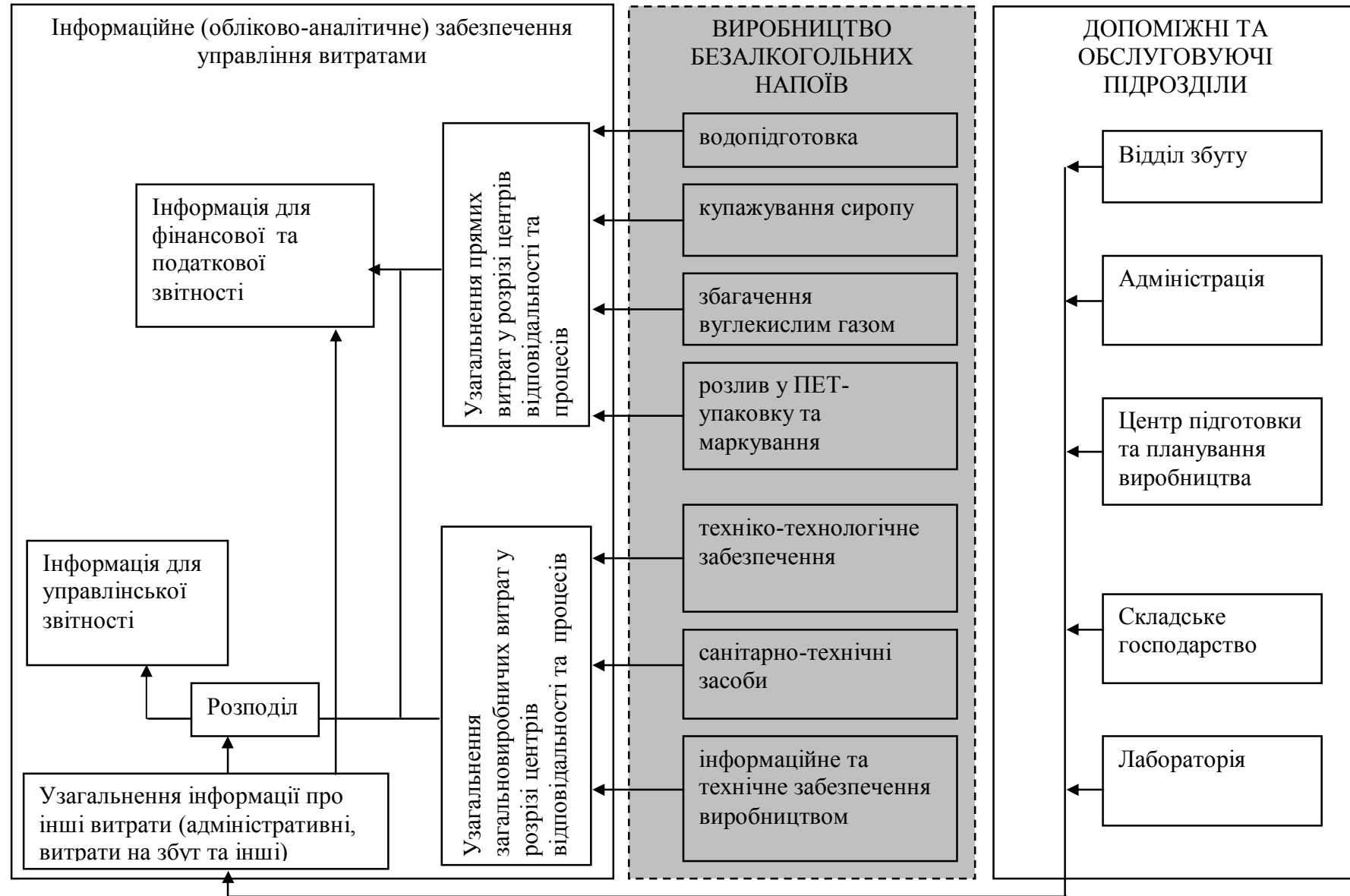


Рис. 2.25 Схема формування інформаційних потоків про витрати з виробництва безалкогольних напоїв після проведення реінжинірингу бізнес-процесів

При цьому користувач матиме змогу:

- консолідувати дані та звітність з різних джерел;
- здійснювати управління документами і бізнес-процесами;
- забезпечити повну інтеграцію з типовими і нетиповими конфігураціями для "1С: Бухгалтерія".

Програмно-методичні комплекси "Інталев:Навігатор" та "Інталев:Корпоративні фінанси" орієнтовані і успішно застосовуються на великих та середніх підприємствах різних напрямів діяльності і форм власності, в тому числі й географічно розосереджених компаніях завдяки реалізації підтримки консолідації інформаційних ресурсів.

Можливості продукту незалежні від галузевої специфіки підприємства. Окрім усіх фактів, наведених вище, "Інталев:Корпоративні фінанси" характеризується низькими витратами на майбутнє супроводження і розвиток. Будь-які виконані раніше налаштування можна скопіювати, зберігши вихідні дані для історії, і внести зміни в налаштування нової системи. Таким чином, програма завжди відповідатиме рівню розвитку компанії-користувача. Це максимально скорочує строки і ризики впровадження. "Інталев:Корпоративні фінанси" дозволяє точно налаштувати існуючу або оптимізовану систему управлінського обліку і розвивати її разом з ростом системи управління, масштабувати рішення в технічному і методичному плані. Крім того, дане програмне забезпечення характеризується значно меншими витратами в порівнянні з іншими програмними пакетами ERP-класу.

"Інталев:Корпоративні фінанси" включає конструктор управлінської звітності, який дозволяє формувати звіти по показниках фінансового аналізу й по бюджетах для контролю їх виконання та відхилень. При цьому всі звіти можуть бути настроєні під особливості підприємств, та, що важливо, це налаштування може бути проведене візуально, тобто в інтерфейсі програми.

Основні можливості "Конструктора управлінської звітності":

- фінансовий аналіз планових і фактичних даних; побудова індивідуальних ключових показників;

- побудова системи показників фінансового аналізу з можливістю зміни пропонуваної схеми показників, побудова "дерева ROI", або формули Дюпона;
- факторний і індексний аналіз даних, застосування статистичних методів аналізу даних; аналіз беззбитковості;
- використання останніх розробок в області OLAP-аналізу.

Таблиця 2.18

**Основні функціональні можливості конструктора управлінської звітності "Інталев:Корпоративні фінанси"**

Функціональні можливості у площині формування управлінської звітності	Тип ліцензії			
	Малий бізнес	Стандарт	Проф	Бізнес
Наскрізний аналіз за всіма даними й підсистемами. Можливість побудови звітів у вигляді списків, таблиць, крос-таблиць і діаграм. Використання системи компонування даних, яка настроюється користувачами.	+	+	+	+
Максимальна кількість аналітик простого й складеного типу у плані рахунків і показниках управлінського обліку.	Не обмежене, тільки для показників	Не обмежене	Не обмежене	Не обмежене
Візуальне налаштування звітів з різним змістом і зовнішнім виглядом.	+	+	+	+
Можливість розшифрування даних у звітності до первинних документів (drill-down).	+	+	+	+
Одержання стандартної "бухгалтерської" звітності по управлінських планах рахунків і показникам.	-	+	+	+
Багаторівнева консолідація. Консолідація на рівні проведень і первинних документів, а також на рівні звітних показників.	-	-	+	+
Факторний і індексний аналіз даних, застосування статистичних методів аналізу. Моделювання й аналіз "що-якщо", аналіз за різними сценаріями розвитку.	-	-	+	+
Аналіз чутливості, аналіз NPV і IRR. Моделювання діяльності.	-	-	+	+

Розглянемо методика формування звітності в "Інталев:Корпоративні фінанси", що враховує особливі вимоги до інформаційного забезпечення управління, описані нами вище для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв.



Етапи налаштування управлінської звітності:

1. Розробка форм звітності. На цьому етапі відбувається аналіз існуючої звітності. Визначається необхідність її доробок, або створення нових звітів. Усі звіти підрозділяються на три види:

а. Реалізовані за допомогою "Конструктора управлінської звітності" (рис. 2.25).

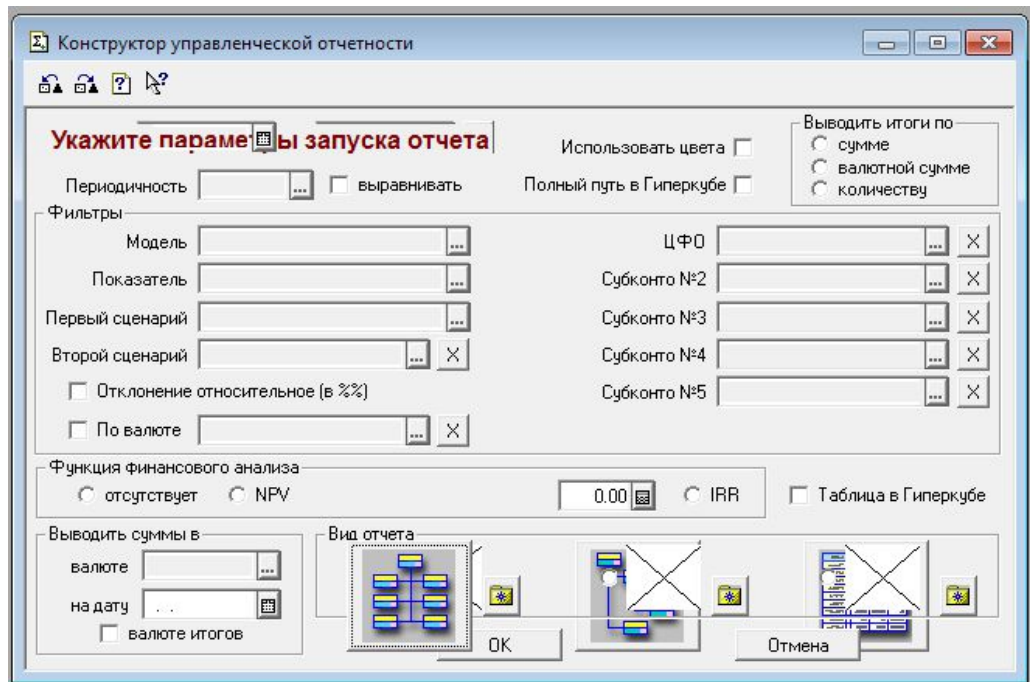


Рис. 2.25 Вікно відбору параметрів для побудови управлінського звіту

б. Реалізовані за допомогою обробки по формуванню звітності в Excel.  
 с. Реалізовані тільки при виконанні доопрацювання програмного коду.  
 2. Наступним кроком буде налаштування програми.  
 а. На даному етапі налаштовуються показники управлінської звітності в однойменному довіднику (рис. 2.26).

- Налаштовується структура показників. Для цього, задається перелік тих звітів, які повинні бути результатом налаштувань програми.
- Налаштовуються алгоритми розрахунків показників. На даному кроці для кожного показника визначаються правила його розрахунку, тобто, визначається рахунок, тип підсумку, фільтрація та інші параметри.

б. Оскільки здебільшого звіти являють собою таблиці, і при цьому є необхідність задавати шапку звіту в певному вигляді, це завдання можна розв'язати за допомогою обробки, формуючи звіти безпосередньо в шаблоні Excel.

с. Існують також специфічні форми звітів, які не можна налаштувати за допомогою типового інструментарію "Інталев:Корпоративні фінанси". У цьому випадку користуються послугами спеціалістів з програмування.

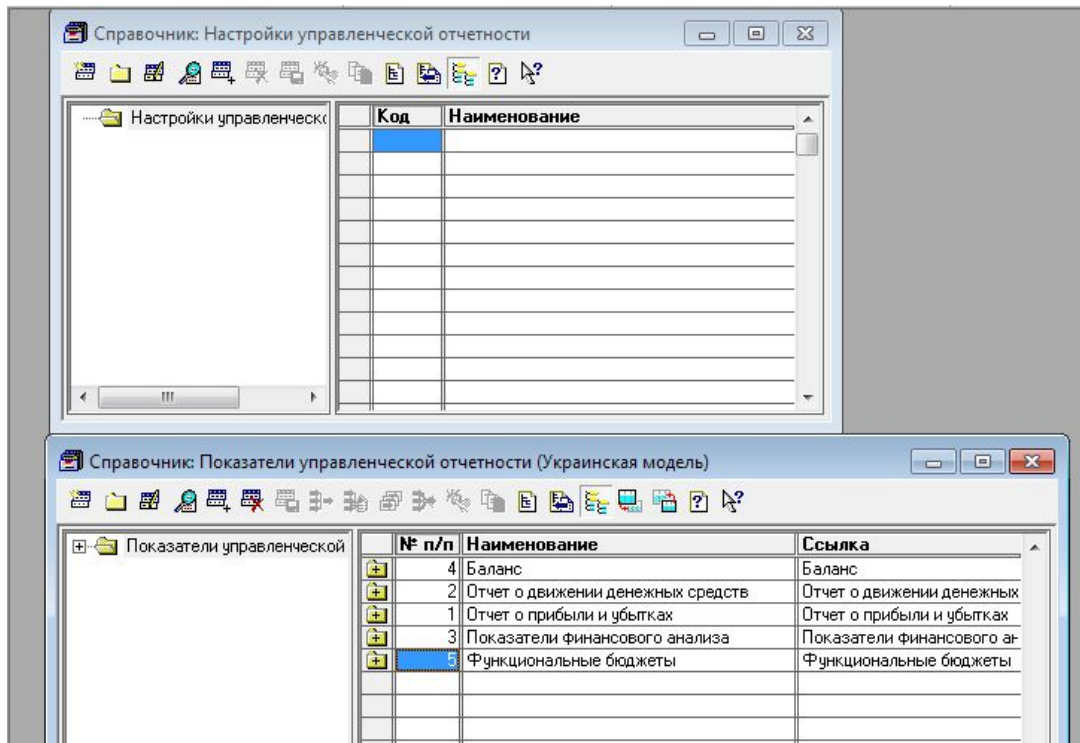


Рис. 2.26 Налаштування управлінської звітності у програмі та типові звіти, що пропонуються програмою для української моделі

Враховуючи специфіку підприємств, які виготовляють безалкогольну продукцію та вимоги, що висуваються до інформаційного забезпечення управління виробництвом, нами розроблено відомість розрахунку собівартості нароїв безалкогольних за ABC-методом, при цьому скориставшись можливістю конструктора управлінської звітності програмного продукту "Інталев:Корпоративні фінанси" ".

Звітність одержувана по одному показнику, але з детальним розшифруванням за аналітичними рахунками. При цьому є необхідність

виводити дані звіту в заданому групуванні по відповідним аналітичним даним.

Таблиця 2.19

### Структура необхідного звіту

	Напій 1	Напій 2	Напій 3	Разом за період
<b>Функціональний центр 1</b>				
Операція 1.1				
Операція 1.2				
Операція 1.3				
Операція 1.4				
<b>Функціональний центр 2</b>				
Операція 2.1				
Операція 2.2				
Операція 2.3				
Операція 2.4				
.....				

У результаті обробки даного запиту програмою отримаємо наступну відомість (табл. 2.21).

Таблиця 2.21

### Відомість здійснених витрат по функціональним центрам у розрізі операцій та видів продукції

Витрати у розрізі функціональних центрів, здійснюваних операцій та номенклатури товарів													
Функціональний центр	Операції (здійснювані)	Номенклатура продукції											
		Напій 1	Напій 2	Напій 3	Напій 4	Напій 5	Напій 6	Напій 7	Напій 8	Напій 9	Напій 10		
Цех водопідготовки	Подача енергії для дренажного та фільтрувального обладнання												
	Робота оператора водо підготовки												
	Амортизація обладнання												
	Ремонт та технічне обслуговування обладнання;												
	Контроль якості.												
	Подача енергії для обладнання з сироповарівня, дозувального обладнання та насосів												
	Робота оператора з купажування та дозування.												
	Амортизація обладнання												

Таким чином, маючи подібну інформацію, можна у подальшому використовувати її у функціонально-вартісному аналізі для оптимізації відповідних операцій та процесів, які вони складають. Дана відомість розроблена автором за допомогою програмного забезпечення фірми "Інталев:Корпоративні фінанси" (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Рух облікових інформаційних потоків від місця утворення витрат до їх відображення у внутрішній звітності**

Відповідальна особа у виробничому підрозділі	Опис процесу	Первинний документ	Облікові реєстри	Форма звітності
Майстер-технолог, комірник	Приймання сировини та матеріалів у виробництво	Внутрішня накладна	Відомість здійснених витрат по функціональним центрам у розрізі операцій та видів продукції	Звіт про використання сировини і матеріалів
Оператор видуву	Видув пляшок	Дані видувних автоматів.		Звіт по собівартості продукції
Оператор водопідготовки	Підготовка води	Журнал контролю регенерацій		Звіт з праці та її оплату по виробничому підрозділу
Майстер-технолог	Виробництво	Табель обліку робочого часу		Звіт про виконання бюджету
Оператор	Купажування сиропу	Купажний журнал		Звіт про виконання виробничої програми
Оператор	Розлив в ПЕТ-упаковку	Дані автомату розливу		
Майстер-технолог, комірник	Відвантаження готової продукції на склад	Внутрішня накладна		

Для того, щоб управлінська інформаційна система була ефективною і дала результат, необхідно врахувати наступні аспекти:

По-перше, необхідно вірно вибрати час для впровадження автоматизації управління та оцінити її строки. Якщо необхідно доопрацювати типову конфігурацію, то обов'язково необхідно виділити час на підготовку технічного завдання і роботу програмістів фірми, що буде здійснювати впровадження ПЗ. Необхідно перевірити, чи всі аспекти діяльності фірми враховані.

По-друге, приділити особливу увагу підготовці персоналу. У цьому напрямі доцільно попередньо провести навчання працівників роботи за комп'ютером, новій програмі й новим можливостям, які вона надає.

По-третє, необхідно реально оцінити можливості співробітників і готовність ділянок, які підлягатимуть реорганізації.

По-четверте, необхідно організувати чітку взаємодію всіх центрів відповідальності та їх керівників.

Отже, впровадження управлінської інформаційної системи на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв не видається нам можливим без проведення реінжинірингу бізнес-процесів підприємства, якій повинен врахувати позицію підприємств даного типу на ринку, їх цілей та стратегії розвитку.

Враховуючи характерні особливості діяльності виробників безалкогольних напоїв, варто відзначити, що їх система управління потребують змін. Головною ланкою на будь-якому виробничому підприємстві є управління виробництвом, а отже, побудувавши належну систему інформаційного забезпечення саме цієї ланки управління, можна удосконалити її в цілому.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Для регламентації ведення управлінського обліку варто розробити ряд розпорядчих документів, які б охопили організаційні, технічні та методичні аспекти усіх його елементів. А саме необхідно створити:

- положення про планування діяльності, у якому варто визначити організаційні основи формування планів, їх періоди та періодичність, а також регламент та формат планування;

- положення про фінансову структуру, у якому визначаються принципи побудови фінансової структури, типи центрів фінансової відповідальності, організаційні основи їх діяльності, їх структуру та керівників;

- положення про бюджети, у якому визначаються принципи побудови бюджетної структури, склад бюджетів та розподіл статей бюджетів між центрами фінансової відповідальності;

- положення про аналіз, яке визначає методи аналізу фінансово-господарської діяльності, встановлює регламент його проведення та періодичність подання звітності за його результатами;

- положення про облікову політику управлінського обліку, визначає організаційні основи ведення управлінського обліку, а також методику та техніку його ведення.

Будуючи систему обліково-аналітичного забезпечення з використанням сучасних інформаційних технологій та ресурсів, варто й сам процес регламентації автоматизувати. Для цього варто задіяти новітні розробки та технології, зокрема, реалізовані у програмно-методичному комплексі "Інталев: Навігатор".

2. Використання калькулювання за останньою операцією у комплексі з ABC-підходом, дає більш точну інформацію про величину загальновиборничих витрат, і згодом ця інформація використовується в

управлінні. При такому комплексному підході розширюється інформаційне поле для прийняття управлінських рішень у площині управління витратами.

Метод ABC спрямований на виявлення найбільш продуктивних видів діяльності, доцільність здійснення яких є економічно виправданою. Особливістю методу є те, що при визначенні сукупних витрат виробництва, які розподіляються між виробами, використовуються різні вимірники діяльності як бази розподілу, що в свою чергу призводить до більш точного визначення собівартості виробництва.

Маючи відповідним чином сформовану обліково-аналітичну інформацію у якості інформаційної бази для забезпечення потреб управління, можна приймати рішення у площині доцільності виробництва того чи іншого виду продукції, чіткіше формувати маркетингову стратегію, контролювати витрати на стадії їх виникнення.

3. Інтеграція облікового забезпечення управління у одному інформаційному просторі на сьогодні можлива лише з використанням сучасного програмно-методичного забезпечення. Така інтеграція видається можливою з використанням декількох сумісних програмних продуктів, зокрема: "1С:Бухгалтерія", "Інталев:Навігатор" та "Інталев:Корпоративні фінанси". Загалом, даний комплекс можна віднести до систем ERP-класу. Такий підхід характеризується низькими витратами та високим відсотком ефективності від впровадження.

Основні результати досліджень, викладені в Розділі 2, висвітлено у наукових працях автора [8; 9; 12; 13; 14; 15; 16; 18; 21].

## РОЗДІЛ 3

### РЕАЛІЗАЦІЯ ТА ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ УПРАВЛІНСЬКИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ

#### **3.1 Модель формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом**

В нестабільних економічних умовах ведення виробничої діяльності підготовка та подання обліково-аналітичної інформації, яка кількісно та якісно відповідала б потребам управління виробництвом, вимагає особливої уваги. Якість обліково-аналітичного забезпечення безпосередньо впливає на кількість та якість обліково-аналітичної інформації, і, як наслідок, на ризики при прийнятті управлінських рішень.

На основі проведених досліджень і відповідно Закону України "Про інформацію" визначено основні вимоги до обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом з метою ефективності прийняття управлінських рішень (табл. 3.1) [181, с. 18-20; 165].

Важливість перерахованих вимог підтверджується тим, що вони введені як базові категорії в систему стандартів, які визначають концептуальні основи обліку в Україні [190].

Склад обліково-аналітичної системи управління підприємством визначається галузевими особливостями діяльності підприємств по виробництву безалкогольних напоїв, їх організаційно-правовою формою функціонування:

- номенклатура готової продукції;
- обмежений термін зберігання готової продукції;
- поглиблений контроль за якістю продукції;
- суворо нормований технологічний процес;
- фактор сезонності (максимум споживання припадає на літо – осінь).



**Вимоги до обліково-аналітичної інформації у системи управління виробництвом**

Вимоги	Зміст вимоги у процесі управління виробництвом
Значимість	Проводиться відбір лише тієї інформації, яка має безпосередній вплив на процес розробки, вибору і реалізації управлінських рішень
Повнота	Інформація повинна забезпечити проведення аналізу, планування і прийняття управлінських рішень по всім аспектам виробничої діяльності
Доступність	Використовується переважно та інформація, яка оприлюднюється або формується додатково для управлінського персоналу
Своєчасність	Відповідність сформованої інформації періоду, в якому необхідне її використання, тобто задоволення потреб її користувачів у потрібний момент або до певного терміну з метою розробки управлінських рішень
Стійкість	Структура обліково-аналітичної інформації обґрунтовується з позицій необхідності і достатності для розробки управлінських рішень
Точність	Переважними є ті дані, які досить точно відображають ситуацію
Достовірність	Інформація адекватно відображає реальний стан і результати виробничої діяльності та підтверджується даними бухгалтерської документації
Цінність	Обліково-аналітична інформація забезпечує можливість оцінки результатів виробництва та прогнозування перспектив його розвитку
Співставність	Можливість порівняння показників виробництва у часі, з аналогічними показниками інших підприємств. Дана властивість забезпечується використанням відповідних методик обробки даних, термінів звітності, національних і міжнародних стандартів обліку і звітності
Ефективність	Витрати на формування інформаційних масивів показників повинні бути меншими відносно ефекту, який буде отриманий в результаті їх використання при підготовці й реалізації відповідних управлінських рішень
Зрозумілість	Інформаційні масиви визначаються простотою побудови, відповідністю стандартам представлення та зрозумілістю користувачам, для яких вона призначена

Примітка: Укладено на основі [146; 181] і доповнено автором

Недотримання наведених вимог може призвести як до нестачі, так і до надмірності інформації. У випадку недостатньої кількості потрібної інформації, неможливо правильно її оцінити і проаналізувати. Надмірна кількість інформації збільшує трудомісткість обробки інформації. Обидва випадки можуть стати причиною прийняття неправильних управлінських рішень. При формуванні обліково-аналітичного забезпечення мають бути передбачені засоби контролю вхідної і результатної інформації, контролю цілісності інформаційної бази, захисту від несанкціонованого доступу [205].

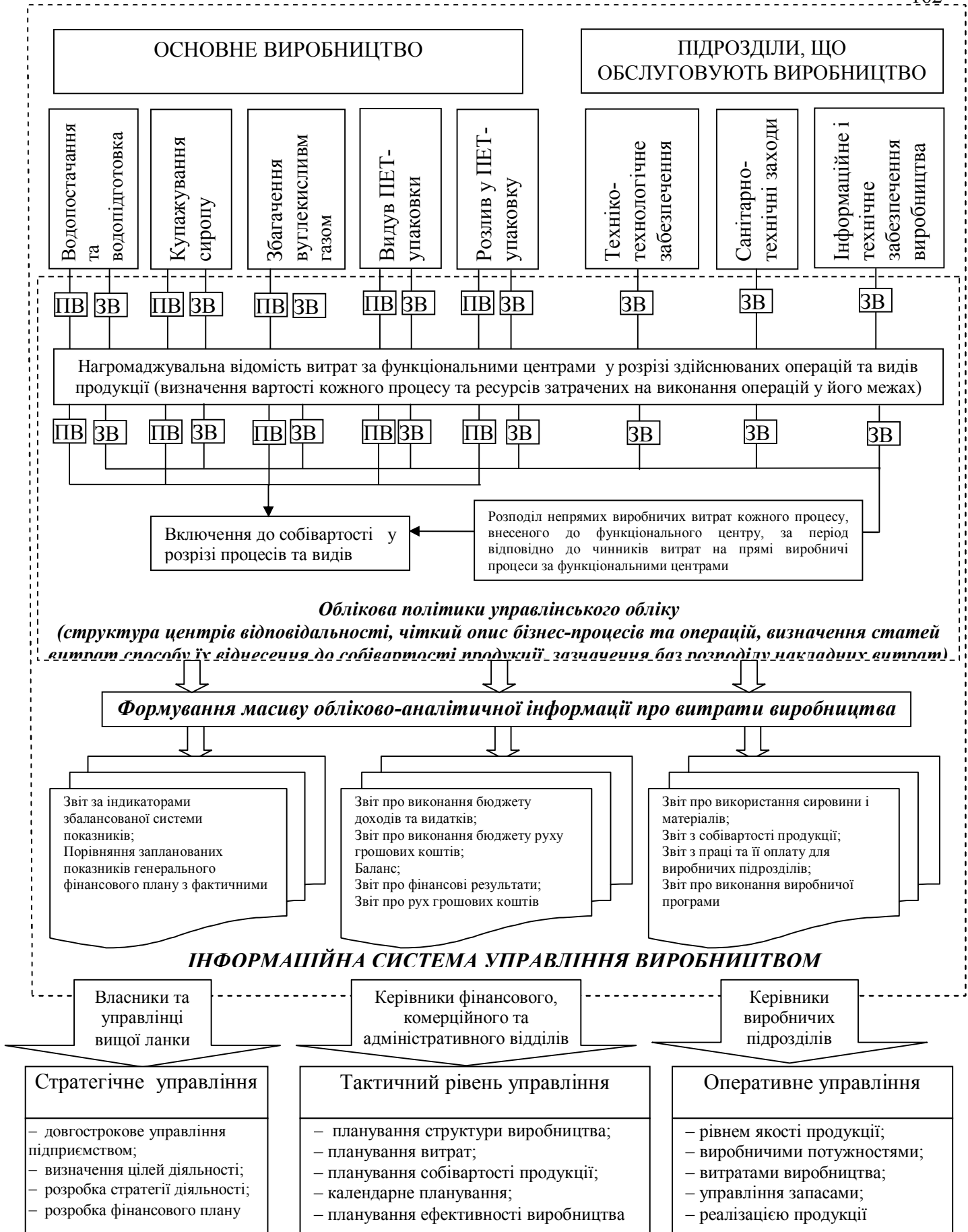


Рис. 3.1. Структурно-логічна схема формування обліково-аналітичної інформації у системі управління виробництвом

На рис. 3.1 представлено розроблену автором структурно-логічну схему формування обліково-аналітичної інформації для потреб системи управління виробництвом.

Суть обліково-аналітичного забезпечення полягає у виконанні облікових, контрольних та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявлення та аналізу відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень.

Формування ефективного обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництва передбачає використання сучасних інформаційних технологій. Впровадження інформаційних технологій на підприємствах України припускає:

- забезпечення аналізу впливу на досліджуваній об'єкт широкого кола внутрішніх і зовнішніх чинників, що сприяє підвищенню ступеня наукової обґрунтованості управлінських рішень, що приймаються;

- підвищення достовірності і надійності отриманих результатів фінансового аналізу;

- створення можливостей для проведення комплексних аналітичних досліджень, пов'язане з оперативною обробкою великих масивів вхідної аналітичної інформації;

- підвищення системності фінансового аналізу, обумовлене необхідністю чіткого визначення і формалізації аналітичних завдань при їх вирішенні в автоматичному режимі [215, с. 168].

Досягнення цієї мети важко здійснити без розробки й впровадження у роботу сучасних інформаційних технологій. Дослідженню проблем використання інформаційних технологій при проведенні аналізу господарської діяльності підприємства в сучасних умовах велику увагу приділяють учені-економісти: Н. В. Єрьоміна, В. Ф. Ситник, російські учені, В. Ф. Палій.

Під програмним забезпеченням аналітичного процесу найчастіше розуміють сукупність математичного апарату алгоритмізації, вибору мови програмування,

розроблення програми, створення пакетів прикладних програм. Програмне забезпечення є сукупністю комплексів програм, розроблених згідно з принципами модульності та адаптивності, максимально зорієнтованих на стандартні пакети прикладних програм, що забезпечують досить ефективну реалізацію всіх елементів технологічного процесу розв'язання задач.

Аналізуючи розвиток системи обліку і аналізу на принципах інформатики, можна дійти висновку, що програмне забезпечення розв'язання аналітичних задач має свою специфіку, оскільки:

- а) аналітичні задачі передбачають комплексний характер дослідження процесу, а отже, високу концентрацію аналітичних процедур;
- б) до розв'язання задач висуваються часові вимоги (забезпечення максимальної оперативності представлення результатів);
- в) у залежності від рівня управління і запиту користувача, існують різноманітні форми видачі та ступені синтезування аналітичної інформації;
- г) висока значимість результатної інформації для прийняття управлінських рішень передбачає автоматизовану перевірку її достовірності;
- д) необхідність обліку різноманітних нестандартних господарських ситуацій і перерв у розрахунках передбачає діалоговий режим роботи з ЕОМ.

Тому програми повинні бути багатоваріантними, гнучкими щодо внесення поправок, доповнень, мати високий рівень сегментації (модульності), розробляться і реалізовуватись з мінімальними затратами ресурсів.

Можна виділити три напрями формування і розвитку комплексних аналітичних програм:

- створення бібліотеки аналітичних програм;
- розроблення пакетів аналітичних програм.

На даний час на ринку комп'ютерних програм є універсальні аналітичні програми і спеціальні комп'ютерні програми, що використовуються в окремих галузях економіки. Більшість користувачів віддають перевагу універсальним комп'ютерним програмам унаслідок їх

достатньо легкої настройки і адаптації до особливостей бухгалтерського обліку в різних галузях. Яскравими представниками таких програмних продуктів є "ІНЕК-АФСП", "Audit Expert", "БЕСТ-Ф". Серед спеціальних аналітичних програм досить відомими є ІНЕК-аналітик, "ІНЕК-інвестор", "Project Expert", які дозволяють здійснити розробку бізнес-планів і інвестиційних проектів, а також провести оцінку їх економічної ефективності.

Значну переваги серед них мають ті інформаційні системи, які дозволяють користувачеві змінювати алгоритми розрахунку показників, і навіть створювати власні методики зі своїм набором розрахункових показників. Це значно розширює рамки використання системи, але, з погляду розробників, значно ускладнює створення системи і, отже, підвищує її вартість [215, с. 343].

Порівняльні характеристики найбільш поширених на ринку систем автоматизації фінансового аналізу представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Порівняльні характеристики систем автоматизації фінансового аналізу**

Функціональні можливості	Модуль "Фінансовий аналіз" ("Галактика")	"БЕСТ-Ф"	"І-АФСП"	"Інталев:Корпоративний менеджмент"
1.	2.	3.	4.	5.
Імпорт початкових даних	З системи "Галактика", текстових файлів і електронних таблиць	З системи "БЕСТ-4"	З будь-яких облікових систем у форматі ТХТ	З системи "Галактика", "ІС:Підприємство", текстових файлів і електронних таблиць
Перевірка взаємозв'язку початкових даних	Є	Є	Є	Є
Зміна шаблонів введення початкової інформації	Можливо	Можливо	Можливо	Можливо

## Продовження таблиці 3.2

Перетворення початкової інформації в інший стандарт фінансової звітності	Можливо	Неможливо	Можливо	Можливо
Об'єм реалізованих (підготовлених розробниками) методик аналізу (кількість аналітичних розрахункових показників)	Аналіз фінансового стану підприємства за методикою В. Ковальова і т. д.	Аналіз структури майна, платоспроможності, фінансової стійкості і т. д.	Методик аналізу – 6: аналіз активів і пасивів балансу, доходів і витрат, притоку і відтоку грошових коштів і т. д.	Аналітична база для рішення завдань Data Mining: фінансовий аналіз, пошук взаємозв'язків, прогнозування, нечіткий аналіз за допомогою нейронних мереж і т. д.
Наявність реалізованих методик, затверджених офіційно	Немає	Є	Затверджених методик – 14	Є
Настройка і зміна шаблонів методик	Є	Є	Є	Є
Можливість створення призначених для користувача методик	Є	Є	Є	Є
Диференціювання результатів аналізу залежно від галузевої приналежності підприємства	Є	Є	Є	Є
Представлення результатів аналізу в графічному вигляді	Є	Є	Є	Є
Текстовий висновок за наслідками аналізу	Немає	Немає	Є	Є
Інструменти експорту даних	Є	Є	Є	Є

## Закінчення таблиці 3.2

Інші	Продумана ідеологія системи, широкий діапазон можливостей.	Зручний довідник функцій, велика кількість реалізованих функцій, зручний табличний редактор	Комплексна оцінка фінансового стану; графічний ролик.	Програмно-методичний комплекс ERP-класу для виконання завдань комплексного управління підприємством
------	--	---	---	---

Джерело: Укладено на основі [117; 137] і доповнено автором

Модуль "Фінансовий аналіз" системи "Галактика" (корпорація "Галактика") адресований керівникам і фахівцям фінансових служб. Основні завдання, що вирішуються в ньому, – оцінка фінансового стану підприємства і перспектив його подальшого розвитку з орієнтацією на підприємства всіх форм власності, у тому числі із особливостями представлення звітності за міжнародними стандартами. Аналіз фінансового стану проводиться на підставі даних зовнішньої звітності, а також будь-якої іншої фінансової інформації.

Використання засобів модуля забезпечує підтримку комплексу завдань, пов'язаних з оцінкою фінансового стану підприємства: гнучка настройка показників для цілей обліку і аналізу, налаштування й визначення критеріїв оцінки; рішення задачі збору, побудови й фінансового аналізу звітності організації; різні варіанти методик розрахунку і аналізу показників; можливість роботи з індексами.

Модуль "Фінансовий аналіз" системи "Галактика" володіє широкими функціональними можливостями. Він дозволяє модифікувати вже підготовлені розробниками шаблони аналітичних таблиць і створювати власні. У модулі передбачена перевірка взаємозв'язку показників і форм звітності, що сприяє зменшенню кількості помилок в початковій інформації і підвищенню якості результатів аналізу. Порівнянність і результативність показників також підвищується завдяки використанню в цій системі індексів. Проте слід зазначити, що модуль достатньо складний в експлуатації і відносно громіздкий, а ефективність його використання залежатиме від

кількості методик, реалізованих розробниками у відповідній версії системи. Автономна експлуатація модуля "Фінансовий аналіз" (без інших контурів і модулів системи "Галактика"), скоріше за все, буде економічно малоефективною через високу трудомісткість роботи і високу вартість.

Система "БЕСТ-Ф" (АРМ "Фінансового аналізу" компанії "Інтелект-Сервіс", Москва) призначена як для оперативного аналізу власної фінансово-господарської діяльності, так і для проведення незалежної зовнішньої експертизи і аналізу економічного стану підприємства з метою розробки стратегії його розвитку. Вона об'єднує можливості електронної таблиці і бази даних, може обробляти різну інформацію, яка або вводиться вручну або імпортується з текстового файлу, або завантажується зі споріднених систем "БЕСТ-3", "БЕСТ-4" [137].

Програма має два варіанти виконання: "Зовнішній аналіз" і "Внутрішній аналіз", спеціалізованих функцій, що розрізняються набором, і шаблонів аналітичних документів. Варіант "Внутрішній аналіз" надає можливість завантаження даних з програм "БЕСТ-3" і "БЕСТ-4" і виконує функції аналізу як публічної звітності, так і результатів внутрішнього обліку. Програма складається з оболонки, набору налаштованих шаблонів і збережених розрахунків, виконаних за шаблонами.

В цілому, комплекс настроєних шаблонів дозволяє застосовувати найбільш відомі методики аналізу вітчизняних і зарубіжних економістів або реалізувати власну. У системі спеціального аналізу реалізовані такі методики, як "Партнер", "Банкір", "Акціонер", "Банкрут". Методика "Банкрут" призначена для аналізу вірогідності банкрутства підприємства по зарубіжних методиках (модель Альтамана, Бівера, Копана і Гольдера і т. ін.) і за допомогою критеріїв неплатоспроможності, вживаних у вітчизняній практиці (коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт забезпеченості власними оборотними коштами, коефіцієнт відновлення (втрати) платоспроможності).

Також за допомогою закладених в програму методик, об'єднаних в



систему комплексного аналізу, можна розрахувати такі показники підприємства, як структура майна, платоспроможність, фінансова стійкість, ділова активність.

Результати аналізу представляються як у вигляді аналітичних таблиць, так і у вигляді графіків [215, с. 348].

Своєрідним еталоном для розробників аналітичних програм є розробки московської фірми "ІНЕК". Одним з представників систем є система "ІС-АФСР". У якості початкової інформації для фінансового аналізу вона використовує дані зовнішньої бухгалтерської звітності: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів. Для забезпечення порівняності даних у разі зміни у правилах і формах звітності, в програмі реалізований механізм трансформації початкових форм в аналітичні форми, статті яких мають однаковий економічний зміст на будь-яку звітну дату. Крім того, користувач має можливість доповнювати початкову інформацію власними показниками, які згодом використовуватимуться при проведенні аналізу.

При роботі з програмою можна не тільки проводити фінансовий аналіз на основі розрахованих аналітичних таблиць і графіків, але й отримати автоматично підготовлений в текстовому вигляді докладний висновок з фінансового стану підприємства. Система готує також коротке резюме про фінансовий стан підприємства, що містить текст і графіки. Для оцінки фінансового стану підприємства в системі застосовуються "горизонтальний" і "вертикальний" аналізи пасивів і активів аналітичного балансу (відносні й абсолютні зміни в структурі майна і джерелах його формування); прибутків і збитків (фінансові результати); притоку і відтоку грошових коштів; ефективності, що характеризує рентабельність діяльності і прибутковість вкладень; платоспроможності (коефіцієнт покриття, проміжний коефіцієнт покриття, термінова і абсолютна ліквідність, коефіцієнт Бівера, інтервал самофінансування, показник Альтамана і т. д.); фінансової стійкості (рівень власного капіталу, співвідношення позикового і власного капіталу,

коефіцієнт покриття необоротних активів власним і довгостроковим позиковим капіталом).

На основі вибору і розрахунку ключових показників ефективності діяльності підприємства дається рейтингова оцінка аналізованого підприємства з віднесенням його до однієї з чотирьох груп:

- перша – високорентабельні підприємства;
- друга – підприємства із задовільним рівнем прибутковості;
- третя – підприємства, що знаходяться на межі фінансової стійкості;
- четверта – підприємства, що знаходяться в кризі.

При оцінці ефективності діяльності підприємства передбачена можливість порівняння досягнутих їм фінансових показників з рекомендованими значеннями. Використовуваний в програмі "графічний" пакет дозволяє будувати графіки за будь-якими показниками, виводити (прибирати) діапазон рекомендованих значень, зберігати в базі і потім постійно використовувати відібрані графіки, передавати графіки в MS Word і Excel.

"Інталев:Навігатор" – багатофункціональний програмний продукт для управління підприємством, орієнтований на середні й великі торговельні й виробничі підприємства й холдинги, що поєднують під однією керуючою компанією різнорідні види бізнесу. Дана програма має низку функцій:

- широкі можливості управління фінансами підприємств різних галузей;
- постановка процесного й бюджетного управління в компанії;
- можливості бізнес-проекування – створення моделі підприємства
- можливість опису маршрутів руху інформації й автоматизації інформаційних процесів у компанії;
- складання довгострокових прогнозів і економічних моделей розвитку підприємства;
- спеціальні можливості автоматизації планування, обліку й

аналізу для розподілених холдингів з різнорідними видами бізнесу.

Зіставивши ефективність і вартість програмних продуктів, ми рекомендуємо використовувати програмні продукти фірми "Інталев", зокрема "Інталев:Навігатор" та "Інталев:Корпоративні фінанси", оскільки їх функціональні можливості перевищують інші програмні рішення, а ціна не занадто висока.

### **3.2 Оцінка та аналіз ефективності впровадження інформаційних технологій у процес управління**

Підприємства все більше використовують інформаційні системи (ІС) та інформаційні технології (ІТ) у процесі підготовки і прийняття управлінських рішень. Сучасні інформаційні системи, побудовані на основі передових інформаційних технологій, дають можливість значно прискорити пошук і обробку необхідної інформації, підвищити її значимість, достовірність і надійність, що в свою чергу збільшує конкурентні переваги підприємства.

Для розробки і впровадження інформаційної системи необхідно здійснити без капітальних вкладень на розробку проектів виконання підготовчих робіт, придбання техніки, програмного забезпечення, підготовку кадрів. Вартість інформаційної системи прямо пропорційно залежність від кола охоплених автоматизацією ділянок діяльності підприємства і становить від 0,5 % до 2 % річного обороту для середніх і великих підприємств.

Тому головним завданням при ухваленні рішення про впровадження інформаційної системи на підприємстві є оцінка економічних вигод, які підприємство одержить від експлуатації інформаційної системи у порівнянні з витратами, необхідними для її розробки і впровадження.

Проблеми визначення економічної ефективності від впровадження інформаційної системи управління у підприємстві досліджувались низкою вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, таких як: Н. Е. Василевська, В. В. Євдокимов, В. І. Захарченко, С. В. Івахненко, Т. Г. Камінська,

Р. Каплан, Т. Мейор, Д. Нортон, В. В. Паюсова, Л. П. Полякова, М. С. Пушкар, Х. В. Серета, К. Г. Скрипкин та ін.

В. Б. Василів зауважує, що економічна ефективність визначається як відношення результату до витрат і часто використовується як якісна характеристика результативності будь-яких нововведень, у тому числі й впровадження нової чи удосконалення вже існуючої ІС підприємства [51, с. 120].

Економічний ефект визначається як різниця доходу від діяльності та витрат на її здійснення, виражена в грошовій формі. Цей показник використовується для розв'язання задач вибору оптимального варіанту дій і, по суті, конкретизує поняття ефективності.

Отже, визначення економічної ефективності фактично являє собою співставлення результатів, отриманих від використання ІС, з витратами (у грошовому вираженні) на її впровадження й експлуатацію [51, с. 120].

На основі проведеного аналізу наукових праць вищезгаданих учених можна зробити висновок, що сьогодні не існує загальноприйнятого підходу до оцінювання ефективності інформаційних систем управління. Пошук достовірних методів оцінки економічної ефективності використання ІС залишається відкритим і вимагає додаткових досліджень.

Найчастіше автори пропонують визначати ефективність інформаційних систем на основі економічних ефектів, отриманих після їх впровадження. При цьому виділяють чотири види ефекту: економічний, науково-технічний, соціальний та екологічний. Економічний ефект може бути як потенційним, так і фактичним, у той час як науково-технічний, соціальний та екологічний ефекти можуть проявлятися лише потенційно. Сумарну ефективність інформаційних систем у цьому випадку розглядають як суму фактичного та потенційного ефектів [185, с. 132].

Ефективність ІС залежать від таких основних факторів:

1) складу та рівня надійності використовуваних технічних засобів, їх взаємозв'язку в надійнісній структурі комплексу технічних засобів (КТЗ) ІС;

2) складу та рівня надійності використовуваних програмних засобів, їх змісту (можливостей) та взаємозв'язку в структурі програмного забезпечення (ПЗ) ІС;

3) рівня кваліфікації персоналу, організації його роботи та рівня надійності його дій;

4) раціональності розподілу вирішуваних системою завдань між КТЗ, ПЗ і персоналом ІС;

5) режимів, параметрів та організаційних форм технічної експлуатації КТЗ ІС;

6) міри використання різних видів резервування (структурного, інформаційного, часового, алгоритмічного, функціонального тощо);

7) міри використання методів та засобів технічної діагностики;

8) реальних умов функціонування ІС.

Для забезпечення необхідного рівня ефективності ІС необхідно враховувати такі особливості:

1) кожна ІС є багатофункціональною системою, функції якої мають суттєво різну значущість і, відповідно, характеризуються різним рівнем вимог до надійності їх виконання;

2) в багатьох ІС можуть виникати деякі критичні ситуації, які є поєднанням відмов чи помилок функціонування системи і здатні призвести до значних порушень у висвітленні інформації;

3) у функціонуванні ІС беруть участь різні види її забезпечення та персонал, які можуть тією або іншою мірою впливати на рівень надійності ІС, та, відповідно, її ефективність;

4) до складу кожної ІС входить велика кількість різнорідних елементів (технічних, програмних та ін.), при цьому у виконанні однієї функції ІС зазвичай беруть участь декілька різних елементів, а один і той же елемент може брати участь у виконанні кількох функцій системи [51, с. 122].

При оцінці ефективності використання інформаційної системи необхідно враховувати, що розробка і впровадження ІС включає ряд етапів,

повний перелік яких визначений відповідним державним стандартом:

- 1) формування вимог до інформаційної системи;
- 2) розробка концепції ІС;
- 3) технічне завдання;
- 4) ескізний проект;
- 5) технічний проект;
- 6) робоча документація;
- 7) введення в експлуатацію;
- 8) супроводження ІС [257].

Перелік етапів може змінюватись у залежності від особливостей підприємства і домовленості між розробником системи та її замовником.

Розробку і впровадження інформаційної системи обліку можна вважати інноваційним проектом, оскільки інновація – це творчий процес у вигляді створення нових споживчих вартостей, застосування яких вимагає від користувачів зміни звичайних стереотипів діяльності, своїх навичок. Таке визначення поширюється на новий продукт або послугу, спосіб їх виробництва, нововведення у фінансовій, науково-дослідницькій та інших сферах, будь-яке вдосконалення, що забезпечує економію витрат або створює умови для такої економії.

Згідно з класифікаційними ознаками інновацій, розробка і впровадження інформаційних технологій обліку на підприємстві є організаційною інновацією, яка призводить до перерозподілу облікових та управлінських функцій, зниження витрат на організацію облікового процесу, сприяє удосконаленню процесу прийняття управлінських рішень [50, с. 54]. За кордоном оцінку ефективності аналогічних інформаційних систем здійснюють як розрахунок ефективності інноваційного проекту.

Розглянемо основні вимоги, пропоновані фахівцями-практиками до існуючих методик оцінки ефективності впровадження інформаційних систем.

Перелік традиційних вимог включає наступні:

- метод оцінки ефективності повинен бути строго обґрунтований, у

ньому не повинно бути протиріч змістовного й формального характеру (економічного, математичного, логічного і т. д.);

- метод повинен враховувати найважливіші властивості вихідної інформації, що використовується для розрахунку показників ефективності (випадковий характер зміни в часі техніко-економічних показників інформаційної системи й різночасність витрат і доходів);

- метод повинен допускати тільки однозначне тлумачення й підходити до різних класів систем управління з єдиних принципів позицій у різних галузях народного господарства й на різних етапах розробки, впровадження й функціонування систем [157].

Крім того, методика проведення аналізу ефективності ІТ повинна мати порівняльний характер, зокрема, в наступних аспектах:

- зіставлення впроваджуваної технології повинно проводитися з уже існуючими на підприємстві системами й технологіями з метою визначення ступеня оптимізації процесів;

- зіставлення повинно проводитися з варіантами, аналогічними по функціональності й галузевій приналежності, представленими на ринку й впровадженими на підприємствах-конкурентах, що пояснюється необхідністю порівнювати власні рішення з рішеннями конкурентів;

- методика повинна дозволяти виділяти із загального підвищення ефективності виробництва частину, пов'язану із впровадженням нової інформаційної системи.

Таким чином, методика оцінки ефективності впровадження інформаційних систем управління повинна мати комплексний характер: крім економії традиційно виділених виробничих ресурсів підприємства (сировина, енергія, праця та ін.), необхідно оцінювати приріст видів ресурсів, які не відображуються у звітності (наприклад, інтелектуальний ресурс персоналу, організаційний досвід, репутація підприємства, його конкурентоспроможність).

Наразі для оцінки економічного ефекту від впровадження

інформаційних систем та технологій використовується три групи методів:

- традиційні фінансові методики;
- імовірнісні методи;
- інструменти якісного аналізу.

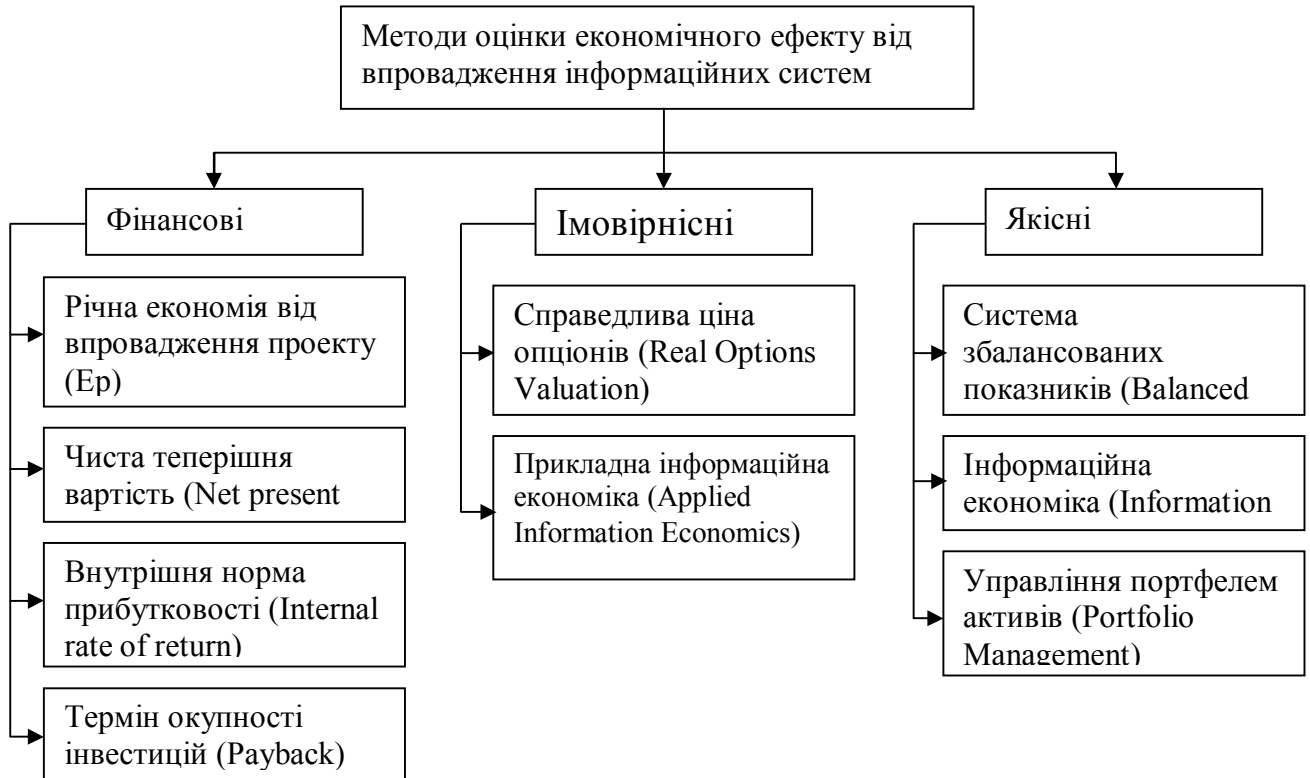


Рис. 3.2 Групування підходів до оцінки ефективності впровадження  
Джерело: Укладено на основі [91]

При використанні якісних методів оцінки ефективності інформаційної системи для розробки системи показників необхідно залучати висококваліфікованих спеціалістів, які мають достатній досвід роботи в сфері інформаційних технологій і високий рівень знань в галузі інноваційного менеджменту.

Фінансові методи базуються на припущенні, що інноваційний проект продукує грошовий потік, який складається з двох частин: позитивної (дохід від реалізації проекту) і негативної (інвестиції в проект). Проект має строго визначені часові обмеження та передбачає оцінку позитивного і негативного грошових потоків у фіксовані дискретні моменти часу – звітні дати (місяць, квартал, рік).

У разі визначення ефективності інформаційної системи обліково-



аналітичного забезпечення управління з використанням фінансових методів випадку, витрати на її розробку і впровадження розглядаються як інвестиції в інноваційний проект. Існує велика кількість таких методів, але найчастіше застосовуються наступні три з них:

1. NPV (Net present value) – чистий теперішній дохід або чиста теперішня вартість.

2. IRR (Internal rate of return) – внутрішня норма прибутковості або внутрішня норма рентабельності.

3. Payback – термін окупності інвестицій [59].

Найчастіше використовується фінансовий метод NPV (Net present value). Якраз слово "теперішній (*present*) і показує нам, що в ньому наводиться дохід від ІТ-проекту на даний момент, а не на суми в майбутньому. NPV визначається за класичною формулою дисконтування:

$$NPV = Ncf_1 / (1 + Re) + \dots + Ncf_i / (1 + Re)^i, \quad (3.1)$$

де  $Ncf_i$  – чистий грошовий потік на  $i$ -тому інтервалі планування;  $Re$  – ставка дисконтування (у десятковому виразі).

Чистий теперішній дохід показує, чи буде прибуток. Якщо отриманий показник NPV більше нуля, це є позитивним та означає, що проект принесе певні кошти (приведені). Він відповідає на одне з головних питань – наскільки майбутні надходження виправдають сьогоднішні витрати на ІТ-проект.

Фактично внаслідок того, що рішення доводиться ухвалювати сьогодні, всі майбутні грошові надходження наводяться на даний момент часу. NPV показує, чи варто взагалі замислюватися про певний ІТ-проект. Тож, якщо NPV менше нуля, це означає, що економічного прибутку від проекту не буде, відтак ІТ-проект є недоцільним і його слід відхилити.

Після розрахунку чистого наведеного доходу за формулою (3.1), у разі позитивного NPV, необхідно провести аналіз ризику проекту. Після зіставлення величини ризику і величини NPV, можна робити висновок про доцільність впровадження проекту інформаційної системи обліку.

На відміну від NPV – відносного показника, другий фінансовий метод – внутрішня норма прибутковості або внутрішня норма рентабельності IRR (*Internal rate of return*), є абсолютним показником. Даний показник ще називають внутрішньою ставкою повернення інвестицій або ставкою прибутковості проекту – це значення коефіцієнта дисконтування, при якому NPV проекту рівний нулю.

Якщо ми розуміємо, що NPV – приведений на даний момент прибуток від проекту, який ми отримаємо, то внутрішня ставка прибутковості – це та ставка банківського відсотка, при якій ми не отримаємо ніякого прибутку. IRR визначає процентну ставку від реалізації проекту, а потім порівнює цю ставку зі ставкою окупності з урахуванням ризику. Якщо розрахована окупність перевищує окупність з урахуванням ризику, то інвестиції мають сенс.

IRR (внутрішня норма рентабельності) дозволяє порівнювати проекти з абсолютно різним рівнем фінансування, з абсолютно різними бюджетами.

Третій фінансовий показник – Payback (термін окупності проекту). По суті, це аналіз повернення засобів, виходячи з прийнятих в компанії максимальних термінів окупності вкладень [59].

Кожен з цих методів має свої недоліки. Тому лише розрахунок всіх трьох показників разом дає нам повне розуміння економічного ефекту, який буде отримано від проекту реалізації обліково-аналітичної системи забезпечення управління.

В рамках даної методики знаходиться і система збалансованих показників (Balanced Scorecard), у якій традиційні показники фінансових звітів об'єднуються з операційними параметрами, що створює достатньо загальну схему, яка дозволяє оцінити нематеріальні активи: рівень корпоративних інновацій, ступінь задоволеності співробітників тощо. В зазначеному методі параметри розглядаються з чотирьох позицій: фінансової; задоволення потреб клієнтів; внутрішніх процесів; також подальшого зростання і навчання. Менеджери повинні зіставити перспективи

кожного з цих чотирьох напрямів із загальною стратегією розвитку бізнесу.

Оскільки "система збалансованих показників", перш за все, є інструментом формування стратегії управління, вона рідко працює без безпосередньої участі керівної ланки вищого рівня. Критики методології пред'являють звинувачення в тому, що вона часто використовується для виправдання будь-яких дій, а не для проведення відчутних перетворень [157].

Методика інформаційної економіки (Information Economics) орієнтована на об'єктивну оцінку портфеля проектів, та передбачає спрямування ресурсів в ті місця, де вони приносять найбільшу користь. Ідея полягає в тому, щоб змусити інформаційну службу і бізнес-менеджерів розставити пріоритети і сформувані більш об'єктивні висновки про стратегічну цінність окремих проектів для бізнесу.

Керівникам ІТ-відділів і бізнес-менеджерам спочатку необхідно скласти список з 10 головних чинників, що впливають на процес ухвалення рішення, і оцінити відносну важливість ("плюси") і ризик ("мінуси") кожного з них для бізнесу. Для кожного підприємства чинники будуть різними, причому вони можуть змінюватися у міру зміни пріоритетів. Проекти в сфері інформаційних технологій оцінюються з погляду зазначених чинників, що дозволяє отримати відносний рейтинг кожного проекту в портфелі інформаційної служби.

Таким чином, підхід "інформаційної економіки" – це швидкий спосіб визначення пріоритетів витрат та порівняння ІТ-проектів з бізнес-цілями. При цьому аналіз ризиків хоч і є певною мірою суб'єктивним, але достатньою мірою деталізований.

Методика управління портфелем активів (Portfolio Management) увібрала в себе багато позитивних рис інших підходів оцінки ефективності. Для досягнення кінцевої мети організаціям слід розглядати співробітників інформаційної служби і ІТ-проекти не як витратну частину, а як активи, які управляються з позиції тих же принципів, що і будь-які інші інвестиції [157].

Що ж до імовірного підходу в оцінці ефективності інвестицій в ІТ, то

в цих методах використовуються статистичні і математичні моделі, що дозволяють оцінити вірогідність виникнення ризиків.

Метод справедливої ціни опціонів (Real Options Valuation ) є досить складним (за його розробку була отримана Нобелівська премія). При використанні методу справедливої ціни опціонів проект розглядається з погляду його керованості вже в ході самого проекту. У будь-якому проекті виділяються п'ять параметрів: дохід від проекту витрати проекту, складність проекту, вартість підтримки рішення та життєвий цикл впроваджуваної ІТ-системи. Потім оцінюється ступінь можливого впливу на ці параметри в ході реалізації проекту. Тож чим більше вплив на вказані параметри, тобто потреба знижувати витрати або складність проекту, тим вища оцінка проекту за даним методом [59].

Прикладна інформаційна економіка (Applied Information Economics) об'єднує досягнення теорії опціонів, сучасної теорії управління портфелем активів, традиційних бухгалтерських підходів і допоміжних статистичних методів, за допомогою яких можна виразити невизначеність в кількісних оцінках, побудувати криву розподілу очікуваних результатів, оцінити ризик повернення інвестиції.

Витратами на функціонування облікової системи підприємства є наступні складові: матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, амортизація устаткування, частка управлінських витрат тощо [90].

Нестабільність сучасних економічних умов функціонування підприємств, неможливість розробки точних прогнозів фінансових і техніко-економічних показників їх діяльності, недостатність інформації для врахування інфляційних процесів заважає повноцінному використанню фінансових і імовірнісних методів.

На основі проведеного аналізу наукових джерел можна зробити висновок, що для оцінки економічної ефективності впровадження інформаційних систем обліку на особливу увагу заслуговує кількісний підхід.

Українські вчені-економісти В. В. Євдокимов і Н. Є. Василевська пропонують для оцінки ефективності впровадження інформаційної системи управління за допомогою сучасних інформаційних технологій провести розрахунки наступних показників (табл. 3.3):

- загальних капітальних витрат на впровадження автоматизації;
- поточних витрат користувача, пов'язаних з автоматизацією облікових завдань;
- річної економії від її впровадження;
- терміну окупності загальних капітальних витрат [49; 91, с. 298-300].

Таблиця 3.3

**Показники ефективності інформаційної системи управління (кількісний підхід)**

№ п/п	Чинник	Розрахункова формула	Опис складових
1	2	3	4
1	Загальні капітальні витрати, пов'язані з комп'ютери-зацією обліку	$K_{вк} = K_{вбкп} + K_{вдпп} + K_{вн} + K_{втех} + K_{врм} + K_{ввпр}$	$K_{вбкп}$ – витрати на придбання бухгалтерської комп'ютерної програми; $K_{вдпп}$ – капітальні витрати на придбання довідково-правової програми; $K_{вн}$ – капітальні витрати на налагодження комп'ютерної програми; $K_{втех}$ – капітальні витрати на технічне оснащення робочого місця користувача; $K_{врм}$ – капітальні витрати на організацію робочого місця користувача; $K_{ввпр}$ – інші капітальні витрати, пов'язані з впровадженням комп'ютерних програм.
2	Капітальні витрати на організацію робочого місця користувача комп'ютерної програми	$K_{врм} = ((S * Ц_{пл} + K_{вмеб}) * T_{м}) / Тек$	$S$ – розмір площі, необхідної для установки меблів під комп'ютер і іншу оргтехніку (зазвичай 6 м <sup>2</sup> ); $Ц_{пл}$ – ринкова ціна 1 квадратного метра робочої площі; $K_{вмеб}$ – капітальні витрати на придбання спеціальних меблів; $T_{м}$ – машинний час на вирішення бухгалтерських завдань;

## Продовження таблиці 3.3

3	Машинний час на вирішення бухгалтерських завдань	$T_m = t_z * D_r,$	$t_z$ – час вирішення бухгалтерських завдань з допомогою придбаної комп'ютерної програми протягом одного робочого дня (в год.); $D_r$ – кількість робочих днів в році, протягом яких вирішуються бухгалтерські завдання.
4	Загальний час експлуатації комп'ютера протягом року	$T_{ек} = d_s * S * D_r * N_m * K_{вик}$	$d_s$ – тривалість робочої зміни (8 год); $S$ – число змін роботи комп'ютера (1 зміна); $D_r$ – середнє число робочих днів в місяці (21 день); $N_m$ – число місяців в році експлуатації комп'ютера (12 місяців); $K_{вик}$ – середній коефіцієнт використання
5	Капітальні витрати на технічне оснащення робочого місця користувача комп'ютерною програмою	$K_{втех} = ((C_{ком} + C_{тех}) * (1 + K_t) * (1 - K_z) * T_m) / T_{ек}$	$C_{ком}$ – ринкова ціна комп'ютера, потрібного для виконання завдання; $C_{тех}$ – ринкова ціна додаткового технічного оснащення (принтери, сканери, модеми тощо); $K_t$ – коефіцієнт витрат на транспортування та налагодження комп'ютера і інших технічних засобів (приймається у розмірі 1 %).
6	Загальні річні поточні витрати підприємства, пов'язані з комп'ютеризацією обліку	$P_{вк} = В_{ек} + В_{екін} + В_{вкп} + В_{іп}$	$В_{ек}$ – поточні витрати, пов'язані з експлуатацією комп'ютера; $В_{екін}$ – поточні витрати, пов'язані з експлуатацією інших об'єктів технічного оснащення; $В_{вкп}$ – поточні витрати, пов'язані з використанням комп'ютерних програм для вирішення облікових завдань;
7	Поточні витрати, пов'язані з експлуатацією	$В_{ек} = T_m * V_{гек}$	$V_{гек}$ – вартість однієї години експлуатації комп'ютера
8	Вартість однієї години експлуатації комп'ютера	$V_{гек} = (O_m / D_r * d_s) * (1 + K_{нврк})$	$O_m$ – місячний оклад бухгалтера; $K_{нврк}$ – коефіцієнт, що враховує накладні витрати, пов'язані з роботою комп'ютера (приймається рівним 2).
9	Поточні витрати, пов'язані з використанням комп'ютерних програм	$V_{вкп} = (K_{вкп} + K_{вдп}) / T_{кор} + V_{п} * T_m / T_{ек}$	$T_{кор}$ – корисний термін експлуатації комп'ютерних програм (років); $V_{п}$ – витрати на поповнення довідково-правової програми.
10	Річна економія від проведення комп'ютеризації обліку	$E_p = В_{рс} - P_{вк}$	$В_{рс}$ – поточні витрати, пов'язані з веденням обліку ручним способом

## Закінчення таблиці 3.3

11	Поточні витрати, пов'язані з веденням обліку ручним способом	$V_{рс} = K_{п} * (Чу / Др * ds) * (Ом + П) * V_{соц}$	<p><math>K_{п}</math> – кількість працівників, що беруть участь у вирішенні облікових завдань ручним способом протягом року;</p> <p><math>Чу</math> – час участі кожного працівника у вирішенні облікових завдань ручним способом протягом року;</p> <p><math>П</math> – премії, встановлені працівникам, що беруть участь у вирішенні облікових завдань;</p> <p><math>V_{соц}</math> – відрахування на соціальне страхування (%).</p>
12	Термін окупності капітальних витрат на комп'ютеризацію бухгалтерського	$Ток = K_{вк} / E_{р}$	<p><math>K_{вк}</math> – загальні капітальні витрати, пов'язаних з комп'ютеризацією обліку</p> <p><math>E_{р}</math> – річна економія від проведення комп'ютеризації обліку</p>

Джерело: Укладено автором на основі [49; 91]

О. В. Клименко вважає, що оцінити ефективність удосконалення обліку за рахунок впровадження інформаційної системи можна за допомогою показників, наведених в таблиці 3.4 [127, с. 157].

Таблиця 3.4

## Показники визначення ефективності інформаційної системи обліку

№ п/п	Чинник і	Розрахункова формула	Опис складових
1	2	3	4
1	Абсолютний показник економії	$V_{ЕК} = V_{р} - V_{к}$	<p><math>V_{ЕК}</math> – сума економії</p> <p><math>V_{р}</math> – витрати при ручному способі обробки облікової інформації;</p> <p><math>V_{к}</math> – витрати при комп'ютеризованому способі обробки облікової інформації.</p>
2	Вартість розробки КСБО	$V = v_0 + v_1 + v_2 + v_3 + v_4$	<p><math>v_0</math> – вартість проектування КСБО;</p> <p><math>v_1</math> – вартість програмно-апаратних засобів;</p> <p><math>v_2</math> – вартість створення локальної обчислювальної мережі (ЛОМ);</p> <p><math>v_3</math> – вартість розробки і налагодження прикладного програмного забезпечення в рамках КСБО;</p> <p><math>v_4</math> – вартість розробки експлуатаційної документації і навчання спеціалістів.</p>

## Продовження таблиці 3.4

3	Економічна ефективність КСБО	$\Delta B = \sum_{ij}^n B_{ij}^p - \sum_{ij}^m B_{ij}^k$	$\Delta B$ – економія при застосуванні засобів обчислювальної техніки; $\sum_{ij}^n B_{ij}^p$ – сума витрат на обробку інформації при паперовому способі обробки облікової інформації; $\sum_{ij}^m B_{ij}^k$ – сума витрат на обробку інформації при комп'ютеризованій обробці даних
4	Ефективність використання комп'ютерів	$I_m = T_k : T_p$	$T_p$ – сума трудових витрат при ручному способі обробки інформації; $T_k$ – сума трудових витрат при комп'ютеризованій обробці даних.
5	Зменшення трудомісткості робіт	$T_{EK} = T_p - T_k$	$T_{EK}$ – величина абсолютного скорочення трудових витрат (в місяць) в результаті комп'ютеризації обліку; $T_p$ – сума трудових витрат при ручному способі обробки інформації; $T_k$ – сума трудових витрат при комп'ютеризованій
6	Кількість типових операцій, які можна додатково виконати за одиницю часу	$K_T = (T_p - T_k) * K$	$T_p$ – трудомісткість виконання типової операції при ручному способі обробки інформації; $T_k$ – трудомісткість виконання типової операції при комп'ютеризованій обробці даних; $K$ – середня кількість типових операцій, що виконуються в даний момент.
7	Питомі витрати для будь-якої категорії обладнання	$B = \frac{П}{Ч * K * З}$	$П$ – повні витрати на експлуатацію даної категорії обладнання; $Ч$ – розрахунковий період експлуатації; $K$ – коефіцієнт використання обладнання; $З$ – максимально можливе завантаження обладнання (в одиницях завантаження).
8	Строк окупності витрат на розробку КСБО	$C = \frac{B}{P_p}$	$B$ – вартість розробки КСБО; $P_p$ – середній прибуток, отриманий при використанні КСБО за період.
9	Чисельність облікових працівників, що підлягають вивільненню	$Ч_{\text{вив}} = \frac{T_{EK}}{\Phi_M}$	$T_{EK}$ – величина абсолютного скорочення трудових витрат (в місяць) в результаті комп'ютеризації обліку; $\Phi_M$ – місячний фонд часу одного облікового працівника.
10	Чисельність облікових працівників, що підлягають вивільненню	$Ч_{\text{вив}} = K_k * K_3 * K_{ЗВ} * P_o * (H - 1) - P_p$	$K_k$ – кількість комп'ютерів даного виду; $K_3$ – коефіцієнт змінності роботи; $K_{ЗВ}$ – коефіцієнт завантаження комп'ютерів; $P_o$ – кількість обслуговуючого персоналу, що припадає на один комп'ютер; $H$ – норматив підвищення продуктивності праці за даних комп'ютерів; $P_p$ – чисельність працівників, зайнятих ремонтним обслуговуванням комп'ютерів.

Джерело: укладено автором на основі [127, с. 157]



В. В. Буряк пропонує на тактичному рівні управління для аналізу умов функціонування автоматизованої інформаційної системи використовувати показники, що характеризують технічну і програмну забезпеченість фахівців підприємства та відображають витрати на технічне, програмне та організаційне забезпечення інформаційної системи (табл. 3.5) [36].

На основі проведеного аналізу наукових джерел можна зробити висновок, що для оцінки економічної ефективності впровадження інформаційних систем обліку на особливу увагу заслуговує кількісний підхід.

Розглянуті вище методи оцінки ефективності розробки і впровадження інформаційної системи обліку передбачають, що на підприємстві відсутнє автоматизоване ведення бухгалтерського обліку. Наразі, як правило, всі розвинуті підприємства, в тому числі і підприємства по виробництву безалкогольних напоїв, вже тривалий час використовують комп'ютерні системи обліку, побудовані на основі програмних продуктів третього покоління. В той же час ринок сучасних програмних засобів пропонує широкий вибір програмних комплексів, які мають компонентну структуру і дають можливість автоматизувати облікову, аналітичну, планову діяльність і розробку управлінських рішень. Тому актуальним постає питання визначення ефективності впровадження нового програмного продукту в інформаційну систему управління підприємством.

Таблиця 3.5

**Техніко-економічні показники функціонування інформаційної системи підприємства**

Показники	Формула розрахунку (одиниця виміру)	Опис складових
1	2	3
Частка витрат на відділ автоматизованих систем управління (ВАСУ) в собівартості продукції	$ПВ_{ВАСУ} = \frac{B_{ВАСУ}}{СВ}$	де: $B_{ВАСУ}$ – витрати на ВАСУ; $СВ$ – собівартість продукції.

## Продовження таблиці 3.5

Частка фонду оплати праці фахівців підрозділів сфери обробки інформації, у т.ч. працівників ВАСУ в загальному фонді оплати праці підприємства	$ПВ_{\text{ФОП}} = \frac{\text{ФОП}_{\text{ВАСУ}}}{\text{ФОП}}$	де: $ПВ_{\text{ФОП}}$ – питома вага фонду оплати праці працівників ВАСУ у загальному фонді оплати праці підприємства; $\text{ФОП}_{\text{ВАСУ}}$ – фонд оплати праці працівників ВАСУ; $\text{ФОП}$ – фонд оплати праці підприємства.
Середня вартість ПК	$СВ_{\text{ПК}} = \frac{V_{\text{ПК}} \cdot (\frac{\text{зрн.}}{\text{од.}})}{n}$	де $V_{\text{ПК}}$ – балансова вартість ПК; $n$ – Кількість ПК на підприємстві.
Коефіцієнт завантаженості ПК (без обліку сервера)	$K_{\text{ПК}} = \frac{Ч}{n} \left( \frac{\text{люод.}}{\text{од.}} \right)$	де $Ч$ – кількість потенційних користувачів ПК на підприємстві
Коефіцієнт забезпеченості користувачів ПК	$K_{\text{заб}} = \frac{n}{Ч} \left( \frac{\text{од.}}{\text{люод.}} \right)$	
Коефіцієнт завантаженості програмного забезпечення	$K_{\text{по}} = \frac{Ч}{\text{КПЗ}} \left( \frac{\text{люод.}}{\text{од.}} \right)$	де $\text{КПЗ}$ – кількість одиниць встановленого програмного забезпечення.
Капіталомісткість програмного забезпечення одного ПК	$K_{\text{ПК}} = \frac{З_{\text{ПЗ}} \cdot (\frac{\text{зрн.}}{\text{од.}})}{n}$	де $З_{\text{ПЗ}}$ – витрати на програмне забезпечення, придбане у сторонніх організацій, або балансова вартість програмного забезпечення.
Капіталомісткість програмного забезпечення одного користувача	$K_{\text{м}} = \frac{З_{\text{ПЗ}} \cdot (\frac{\text{зрн.}}{\text{люод.}})}{Ч}$	

На сучасному етапі економічного розвитку у більшості підприємств з виробництва безалкогольних напоїв функціонують інформаційні системи управління із вбудованою комп'ютерною формою ведення бухгалтерського обліку. Стрімкий розвиток сучасних інформаційних технологій і зростання вимог до якості прийнятих управлінських рішень призводять до необхідності заміни застарілого програмного забезпечення і розширення функцій існуючих систем управління, тому важливим питанням є визначення ефективності заміни діючого програмного забезпечення на більш прогресивне.

На основі проведеного дослідження сучасних наукових джерел можна зробити висновок, що проблема оцінки ефективності удосконалення програмного забезпечення інформаційної системи управління не досліджувалась. Різні фірми-розповсюдувачі програмного забезпечення при

розробці техніко-економічного проекту на впровадження своїх програмних продуктів для обґрунтування техніко-економічної ефективності проекту використовують різні показники ефективності. Тому виникає необхідність систематизації методики розрахунку ефективності впровадження нового програмного забезпечення інформаційної системи управління.

Ми пропонуємо такий розрахунок проводити в два етапи:

1. Розрахунок абсолютних показників економічної ефективності – визначення зниження річних трудових і вартісних витрат на технологічний процес обробки даних після впровадження нового програмного забезпечення у порівнянні з базовим варіантом.

Абсолютним показником зниження трудових витрат ( $t$ ) виступає різниця між річними трудовими витратами базового й проектного варіантів обробки даних:

$$\Delta TЗ = \sum_{i=1}^n TЗ_{\text{після}_i} - \sum_{i=1}^n TЗ_{\text{до}_i}, \quad (3.2)$$

де

$TЗ_{\text{після}_i}$  – трудові затрати  $i$ -го відділу після впровадження нового програмного забезпечення;

$TЗ_{\text{до}_i}$  – трудові затрати  $i$ -го відділу після впровадження нового програмного забезпечення.

Отриманий ефект від впровадження нового програмного забезпечення визначається як приріст чистого прибутку:

$$E_p = \Pi_{pn} - \sum_{i=1}^n ПОД_i \quad (3.3)$$

де

$E_p$  – річний ефект від впровадження нового програмного забезпечення,

грн.;

$P_{pn}$  – додатковий прибуток підприємства, грн.;

$\sum_{i=1}^n \dot{A}_i$  – сума податків, які необхідно сплатити з додаткового

прибутку.

2. Розрахунок економічної ефективності впровадження нового програмного забезпечення інформаційної системи управління на основі методу "потоків платежів" з використанням різницевого підходу.

Основні показники, що характеризують економічну ефективність:

- чиста теперішня вартість проекту;
- внутрішня норма прибутковості проекту;
- індекс рентабельності інвестицій;
- термін окупності інвестицій (простий і дисконтований).

Чиста теперішня вартість проекту (ЧТВ) для випадку здійснення капіталовкладень одноразово на початку періоду впровадження програмного забезпечення, тобто при його придбанні, розраховується по такій формулі:

$$ЧТВ = \sum_{t=1}^T \frac{B_t - KB_t}{(1+i)^t} \quad (3.4)$$

де

$ЧТВ$  – чиста теперішня вартість проекту (грн.);

$KB$  – проектні капіталовкладення (грн.);

$t$  – номер планового періоду (як плановий період може бути прийнятий місяць, квартал, півріччя, рік);

$T$  – термін використання (років);

$i$  – ставка порівняння (дисконтування), що відповідає плановому періоду (%);

$B_t$  – вигоди проекту в рік  $t$ , (грн.).

Індекс рентабельності:

$$IP = \frac{\sum_{t=0}^T \frac{ЧДП_t}{(1+i)^t}}{KB} \quad (3.5)$$

Термін окупності.

$$T_{ок} = \frac{KB}{E_p}, \quad (3.6)$$

де

$E_p$  – отриманий ефект від впровадження нового програмного забезпечення, грн.

Для програмних засобів ставка порівняння (дисконтування) в практичних розрахунках на практиці приймається рівним 0,3.

Розрахуємо економічну ефективність від впровадження програмних комплексів "ІНТАЛЕВ:Навігатор" і "ІНТАЛЕВ:Корпоративні фінанси" на ВАТ "Вінніфрут".

Впровадження комплексів "ІНТАЛЕВ:Навігатор" і "ІНТАЛЕВ:Корпоративні фінанси" – це складний процес, що передбачає проведення цілого ряду організаційно-технічних заходів, виконуваних спільно фахівцями корпорації і працівниками підприємств-замовника.

Впровадження "ІНТАЛЕВ: Корпоративні фінанси" надає можливість бачити повну фінансову картину підприємства від оперативного отримання даних до їх комплексного аналізу і представлення, а також дозволяє забезпечити керованість і прозорість руху грошових коштів.

Комплекс дозволяє автоматизувати такі області фінансового управління як:

- бюджетування за всією системою бюджетів;
- управлінський і бухгалтерський облік за декількома стандартами: МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності, НСБО – Національний стандарт ведення бухгалтерського обліку в Україні, ведення обліку за корпоративним стандартом;

- платіжний календар (управління ліквідністю, казначейство);
- фінансовий аналіз;
- фінансовий контроль;
- прогнозування;
- використання збалансованої системи показників.

При цьому передбачено:

- консолідацію даних і звітність з різних джерел;
- управління документами і бізнес-процесами;
- повну інтеграцію з типовими і нетиповими конфігураціями для

"1С: Підприємство 8".

Комплекс орієнтований і успішно застосовується у великих і середніх організаціях різних напрямів діяльності і форм власності, у тому числі і в географічно-розподілених компаніях (реалізована підтримка консолідації інформаційних ресурсів). Можливості продукту незалежні від галузевої специфіки підприємства.

Впровадження "ІНТАЛЄВ: Навігатор" дозволить:

- спроектувати систему управління, фінансову і організаційну структуру компанії, окреслити найважливіші цілі та показники, виробити стратегію організації;
- спланувати цільові (ключові) показники (KPI), карту системи збалансованих показників;
- завантажити інформацію з розрізнених систем в єдиний "пульс управління" і контролювати фактичні значення ключових показників;
- провести аналіз відхилень і виявити проблемні ділянки в системі управління.

"ІНТАЛЄВ: Навігатор" належить до класу програм з управління ефективністю бізнесу. Продукти цього класу призначені для постійного пошуку і формалізації чинників, що впливають на ефективність діяльності. Продукт сертифікований Balanced Scorecard Collaborative Inc. і дозволяє здійснювати:

- реструктуризацію системи управління;
- проектування карти системи збалансованих показників СЗП, показників КРІ;
- розробку системи бюджетування та повний цикл бюджетного управління;
- проектування і оптимізацію бізнес-процесів.

У "ІНТАЛЄВ: Навігатор" включено поширені і перевірені методики і концепції:

- збалансованої система показників (BSc, ЗСП);
- ключові показники діяльності (KPI) і управління по цілях у (MBO);
- різні техніки вироблення стратегії (наприклад, матриці SWOT-аналізу);
- управління взаєминами з клієнтами (CRM);
- бізнес-реінжиніринг (BPR), концепції і методики розробки і оптимізації бізнес-процесів ABC, "6 сігм";
- методики постановки бюджетного та процесного управління "5 кроків" та ін.

Для впровадження програмних комплексів "ІНТАЛЄВ: Навігатор" і "ІНТАЛЄВ: Корпоративні фінанси" підприємством укладається договір із фірмою, що визначає етапи робіт і на підставі якого складаються конкретні плани проведення робіт на підприємстві, а саме:

- план впровадження програмних комплексів "ІНТАЛЄВ: Навігатор" і "ІНТАЛЄВ: Корпоративні фінанси";
- план-графік проведення налагоджувальних робіт.

До складу витрат підприємства на впровадження програмних комплексів "ІНТАЛЄВ: Навігатор" і "ІНТАЛЄВ: Корпоративні фінанси" включаються капітальні (одноразові) і поточні витрати. Загальні капітальні витрати включають витрати на придбання й освоєння програмного забезпечення.

Витрати на придбання програмного забезпечення зведуться до придбання комплексів "ІНТАЛЕВ: Навігатор" і "ІНТАЛЕВ: Корпоративні фінанси" і повного комплексу послуг з постановки і впровадження, який гарантує впровадження продукту в мінімальні терміни з високим рівнем якості. "ІНТАЛЕВ" послідовно виконує послуги від бізнес-навчання до постановки методології бюджетного управління, потім методологія налаштовується консультантами з програмного забезпечення.

У таблиці 3.6 представлені витрати (капітальні) на придбання й запуск системи.

Таблиця 3.6

### Капітальні витрати на проект

Стаття видатку	Вартість, грн.
Придбання програмного забезпечення	60 400
Комплекс послуг з постановки і впровадження програмного забезпечення	20 000
Разом капітальні вкладення	80 400

Поточні витрати пов'язані з експлуатацією програмних комплексів "ІНТАЛЕВ: Навігатор" і "ІНТАЛЕВ: Корпоративні фінанси". Вони включають амортизаційні відрахування й непередбачені видатки (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

### Результати прогнозування додаткових поточних витрат у рік у тис грн.

Стаття	Сума
Непередбачені видатки	1 000,00
Амортизаційні відрахування	12 080,00
Разом поточні витрати	13 080,00

Головний економічний ефект від впровадження нового програмного продукту може бути отриманий від економії трудових і фінансових ресурсів за рахунок підвищення оперативності обробки інформації і підготовки управлінських рішень, і, як наслідок, зменшення видатків на управління.

Результати розрахунків економії трудозатрат наведені в таблиці 3.8.



Така економія забезпечується за рахунок:

- зниження трудомісткості розрахунків;
- зниження трудомісткості на обробку первинних документів;
- зниження трудозатрат на аналітичні роботи;
- зниження трудозатрат підготовку звітних форм;
- скорочення службовців.

Зміни річних витрат на видаткові матеріали: CD-диски, папір, картриджі для принтера та інші незначні, оскільки існує необхідність збереження паперових копій всіх документів.

Таблиця 3.8

**Розрахунок економії трудозатрат від впровадження нового програмного забезпечення**

Найменування підрозділу	Кількість працівників, людина	Величина трудозатрат на обробку документів за рік, людино-годин		Економія трудозатрат за рік, людино-годин
		до впровадження	після впровадження	
Управлінський персонал	3	1 612,72	890,32	722,40
Керівники виробничих підрозділів	4	1 741,34	1 018,94	722,40
Фінансово-економічна служба	5	1 997,11	1 174,71	822,40
Служба головного технолога та інженера	3	1 432,78	910,38	522,40
Служба контролю якості	1	1 241,01	718,61	522,40
Разом	16	8 024,97	4 712,96	3 312,01

Розрахунки проводились із врахуванням коефіцієнтів зниження трудових витрат, приведеними у методичних матеріалах компанії "Інталев".

Загальне зниження трудозатрат на пошук і підготовку документів визначається по формулі (3.2):

$$\Delta TЗ = 8\,024,97 - 4\,712,96 = 3\,312,01 \text{ людино-годин}$$

На основі отриманих даних про економію трудозатрат і середню

заробітну плату працівників відділів підприємства (табл. 3.9) можна визначити економічний ефект від зниження витрат на управління (табл. 3.10). Таким чином, за рахунок зниження витрат на обробку документів та зростання ефективності прийняття управлінських рішень після впровадження програмних комплексів "ІНТАЛЕВ: Навігатор" і "ІНТАЛЕВ: Корпоративні фінанси" витрати підприємства за рік зменшаться на 88 691,96 грн. і зумовлять збільшення прибутку даного підприємства.

Таблиця 3.9

### Дані про витрати на заробітну плату працівників

Підрозділ	Кількість працівників	Середня заробітна плата одного працівника, грн.	Середня заробітна плата всього за рік, грн.
Управлінський персонал	3	5 500	198 000
Керівники виробничих підрозділів	4	3 500	168 000
Фінансово-економічна служба	5	3 850	231 000
Служба головного технолога та інженера	3	3 800	136 800
Служба контролю якості	1	2 500	30 000
Разом	16	19 150	763 800

Таблиця 3.10

### Розрахунок економії витрат на оплату праці після впровадження нового програмного забезпечення

Найменування підрозділу	Середня заробітна плата всього за рік, грн.	Величина трудозатрат на обробку документів за рік, людино-годин		Економія трудозатрат за рік, людино-годин	Економія витрат на оплату праці за рік, грн.
		до впровадження	після впровадження		
Управлінський персонал	198 000	1 612,72	890,32	722,40	88 691,90
Керівники виробничих підрозділів	168 000	1 741,34	1 018,94	722,40	69 695,29
Фінансово-економічна служба	231 000	1 997,11	1 174,71	822,40	95 124,66

Продовження таблиці 3.10

Служба головного технолога та інженера	136 800	1 432,78	910,38	522,40	49 878,08
Служба контролю якості	30 000	1 241,01	718,61	522,40	12 628,42
Разом	763 800	8 024,97	4 712,96	3 312,01	88 691,90

Як економічний ефект виступить приріст чистого прибутку. Розрахунок економічного ефекту наведений у таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

### Розрахунок економічного ефекту від впровадження

Показник	Сума, грн.
Додатковий прибуток	88 691,96
Сплачувані податки	26057,56
Отриманий ефект	62634,40

У процесі використання комплексів "ІНТАЛЕВ: Навігатор" і "ІНТАЛЕВ: Корпоративні фінанси" отриманий ефект складе 62634,4 грн.

Доходи і видатки по роках необхідно привести до єдиного розрахункового року (за розрахунковий рік прийнятий 2011 рік, тобто визначити теперішню вартість (таблиця 3.12).

Таблиця 3.12

### Розрахунок ефективності проекту впровадження програмних комплексів "Інталсв" у діяльність ТОВ «Еко-сфера»

Показник	Річне значення				
	2011	2012	2013	2014	2015
Капітальні інвестиції, грн.	80400	–	–	–	–
Грошові кошти (вибуття), грн.:	–	13080,00	13080,00	13080,00	13080,00
– амортизаційні відрахування, грн.	–	12080,00	12080,00	12080,00	12080,00
– непередбачувані витрати грн.	–	1000,00	1000,00	1000,00	1000,00
Надходження грошових коштів:	–	62634,40	62634,40	62634,40	62634,40
– чистий прибуток, грн.	–	62634,40	62634,40	62634,40	62634,40
Чистий грошовий потік, грн.	–	49554,40	49554,40	49554,40	49554,40
Коефіцієнт дисконтування, %	1,00	0,77	0,59	0,46	0,35
Чиста теперішня вартість, грн.	–	38156,89	29237,10	22795,02	17344,04
Індекс дохідності	–	0,47	0,36	0,28	0,22
Комулятивне повернення вкладених коштів, грн.	-80400	-42243,11	-13006,02	9789,01	27133,05

Термін окупності розраховуємо за формулою (3.7):

$$T_{ок} = \frac{80400,00}{49554.4} = 1,62, \quad (3.7)$$

На основі проведених розрахунків можна зробити висновок, що підприємству вигідно вкласти грошові кошти в удосконалення інформаційної системи управління, придбання більш прогресивного програмного забезпечення, про свідчать показники, наведені у таблиці 3.12 і розрахований термін окупності.

Таким чином, запропонована методика розрахунку ефективності впровадження інформаційної системи обліку дозволить враховувати кількісні і якісні ефекти від впровадження інформаційної системи обліку, ризики проекту і приймати правильні управлінські рішення щодо вибору проекту.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Зіставивши ефективність і вартість програмних продуктів, ми рекомендуємо використовувати програмні продукти фірми "Інталев", зокрема "Інталев:Навігатор" та "Інталев:Корпоративні фінанси", оскільки їх функціональні можливості перевищують інші програмні рішення, а ціна не занадто висока.

"Інталев:Навігатор" являє собою багатофункціональний програмний продукт для управління підприємством, орієнтований на середні й великі торговельні й виробничі підприємства й холдинги, що поєднують під однією керуючою компанією різноманітні види бізнесу.

- постановка процесного й бюджетного управління в компанії;
- можливості бізнес-проекування – створення моделі підприємства
- можливість опису маршрутів руху інформації й автоматизації інформаційних процесів у компанії;
- складання довгострокових прогнозів і економічних моделей розвитку підприємства;
- спеціальні можливості автоматизації планування, обліку й аналізу для розподілених холдингів з різноманітними видами бізнесу.

2. Структурно-логічну схему обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом безалкогольних напоїв враховує галузеві особливості підприємств, узгоджує виконання облікових, контрольних та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявлення та аналіз відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень.

Дана схема враховує формування інформації крізь призму чітко описаної (в усіх її аспектах) облікової політики. Облікова система, в даному випадку, об'єднує у єдиному інформаційному просторі усі види обліку та формує звіти на запити різного характеру. Такий підхід забезпечує

використання провідних методів обліку та практично інтегрує систему обліково-аналітичного забезпечення у систему управління підприємством.

Впровадження такої схеми формування обліково-аналітичної інформації дасть можливість керівництву підприємств, що займаються виготовленням безалкогольних напоїв отримувати відповіді на питання що постають у процесі прийняття рішень як оперативного, тактичного так і стратегічного характеру.

3. Запропоновано методики розрахунку ефективності розширення функціональних можливостей діючої на підприємстві інформаційної системи управління шляхом впровадження нового програмного забезпечення. Такий розрахунок доцільно проводити в два етапи:

1. Розрахунок абсолютних показників економічної ефективності – визначення зниження річних трудових і вартісних витрат на технологічний процес обробки даних після впровадження нового програмного забезпечення у порівнянні з базовим варіантом.

2. Розрахунок економічної ефективності впровадження нового програмного забезпечення інформаційної системи управління на основі методу "потоків платежів" з використанням різницевого підходу.

Така методика розрахунку ефективності проекту впровадження інформаційної системи обліку дозволить враховувати прямі і побічні ефекти від розширення функціональних можливостей інформаційної системи.

Основні результати досліджень, викладені в Розділі 3, опубліковано у наукових працях автора [17; 20,26]

## ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі сформовано теоретико-методичні й практичні рекомендації щодо розв'язання комплексу наукових проблем, пов'язаних із формуванням обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом безалкогольних напоїв. Одержані результати дисертаційної роботи дають підстави зробити такі висновки.

1. Тенденції розвитку управління промисловим підприємством та особливості галузі свідчать про нагальну потребу у розширенні обліково-аналітичної інформації. Особливої уваги заслуговує методика обліку витрат виробництва, яка б забезпечувала деталізовану інформацію про структуру витрат у процесі виробництва продукції, підвищення точності підрахунку собівартості, оптимізацію виробничих процесів, здійснення витрат на проведення контролю якості. В даний час створення ефективної системи формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління не видається можливим без використання інформаційних технологій.

2. Управлінська інформаційна система охоплює сукупність апаратно-технічних, технологічних, телекомукаційних, інформаційних та людських ресурсів, що організовані з використанням програмно-методичних комплексів як єдине ціле для забезпечення узгодженого управління матеріальними та інформаційними потоками об'єкта управління. Використання нових інформаційних технологій у системі управління забезпечить інтеграцію процесу перетворення інформації з метою створення єдиного інформаційного фонду, належного впорядкування інформаційних потоків виробничого підприємства. З'ясовано, що тільки злагоджена робота усіх елементів цієї системи створить чіткий механізм інформаційного забезпечення системи управління виробництвом безалкогольних напоїв.

3. Оскільки рамки традиційного обліку розширити важко, а його даних недостатньо, необхідним виявляється налагодження чіткої системи управлінського обліку, яка б діяла на базі концепції ERP-системи,

реалізованої засобами сучасних інформаційних технологій. Така інтегрована система управління підприємством розробляється для управління внутрішніми та зовнішніми ресурсами, сприяє налагодженню чіткого обміну потоками інформації між усіма господарськими підрозділами, забезпечує інформаційну підтримку зв'язків з іншими підприємствами, характеризується наявністю централізованої бази даних і в результаті, формує стандартизований єдиний інформаційний простір підприємства.

4. Для впорядкування системи обліково-аналітичного забезпечення, усунення нераціональності потоків облікової інформації необхідний чіткий опис правил організації, техніки та методики формування необхідної інформації для забезпечення потреб усіх груп користувачів. Зокрема, йдеться про положення про облікову політику управлінського обліку з описом організаційних основ його побудови, а також методики та техніки ведення. Формування системи обліково-аналітичного забезпечення на основі сучасних інформаційних технологій вимагає автоматизації й самого процесу регламентації шляхом використання новітніх технологій, реалізованих у програмно-методичному комплексі «Інталев: Корпоративний навігатор».

Використання пропонованого програмно-методичного комплексу забезпечить створення електронної бази знань, яка формалізує систему управління конкретного підприємства, а також дозволить здійснити чіткий опис організації системи управління на всіх рівнях підприємства для усіх зацікавлених осіб.

5. Застосування досліджуваними підприємствами ABC-методу забезпечує надання більш точної інформації про величину загальновиробничих витрат і її використання у калькулюванні собівартості продукції. У ході дослідження розроблено довідник процесів з урахуванням особливостей технології та організації виробничого процесу, описано операції, конкретизовано бази розподілу для загальновиробничих витрат з урахуванням чинників. Проведено порівняльний аналіз обрахунку собівартості за традиційним методом обліку та за системою ABC, у ході



якого виявлено недосконалість традиційного підходу до обліку витрат. Застосування методу ABC уможливило суттєве розширення інформаційного поля для прийняття управлінських рішень у площині управління витратами. Зокрема, видається можливим оцінити основні типові процеси підприємств з виробництва безалкогольної продукції, згруповані у функціональні центри, за технологічною однорідністю та визначити, які з них потребують оптимізації.

6. Зважаючи на вимоги, що висуваються до обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом безалкогольних напоїв та особливостей функціонування досліджуваних підприємств, запропоновано створити ERP-систему на базі облікової системи «1С: Підприємство» з використанням програмно-методичних комплексів «Інталев: Корпоративний навігатор» та «Інталев: Корпоративні фінанси», що є надбудовами до облікової системи. За допомогою конструктора управлінської звітності на базі пропонуваніх програмно-методичних комплексів розроблено «Відомість здійснених витрат за функціональними центрами у розрізі операцій та видів продукції», яка містить деталізовану інформацію про понесені витрати у ході виробництва і може бути згрупована як за здійснюваними операціями у межах функціональних центрів, так і за видами продукції.

7. Розроблена у дисертації структурно-логічна схема обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом безалкогольних напоїв не тільки враховує галузеві особливості підприємств, а й забезпечує розширення обліково-аналітичної інформації за рахунок включення до її складу баз знань і сценаріїв ситуаційного управління, виявлення та аналіз відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів для прийняття управлінських рішень.

Запропонована схема враховує формування інформації крізь призму облікової політики, деталізованої в усіх її аспектах. В даному випадку облікова система об'єднує в єдиному інформаційному просторі усі види обліку та формує звіти на запити різних рівнів управління. Такий підхід

забезпечує використання провідних методів обліку та практично інтегрує систему обліково-аналітичного забезпечення у систему управління підприємством з виробництва безалкогольних напоїв. Відтак, впровадження означеної схеми формування обліково-аналітичної інформації дасть можливість керівництву підприємств, що займаються виготовленням безалкогольних напоїв, отримувати відповіді на питання, які постають у процесі прийняття рішень як оперативного, тактичного, так і стратегічного характеру.

8. Для забезпечення найбільш точного оцінювання ефективності розширення інформаційної системи управління, обґрунтовано використання комплексного підходу, який базується на поєднанні розрахунку абсолютних показників та методу «потоків платежів» з використанням різницевого підходу. Таким чином, запропонована методика дозволяє враховувати зниження трудових витрат на технологічний процес обробки даних, зменшення витрат на оплату праці, а також розрахунок економічного ефекту наростаючим підсумком на прогностичний період від використання зазначених програмних продуктів у інформаційній системі управління підприємством.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Автоматизированная система управления (теория и методология). – Т. 1 / [под ред. проф. О. В. Козловой]. – М. : Мысль, 1972. – 455 с.
2. Адлер Ю. П. Расчет себестоимости, основанный на деятельности / Ю. П. Адлер, С. Е. Щепетова // Методы менеджмента качества. – 2002. – № 9. – С. 4 – 8.
3. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов. – М. : АО "ДИС", 1995. – 80 с.
4. Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. – М. : Экономика, 1998. – 519 с.
5. Баканов М. И. Теория экономического анализа: [учебник] / М. И. Баканов, М. В. Мельник, А. Д. Шеремет; [под ред. М. И. Баканова]. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 536 с.
6. Бандура З.Л. Формування інформаційних облікових потоків витратами виробництва: дис....канд.екон. наук: 08.06.04/ З.Л. Бандура. – Львів, 2003. – 213с.
7. Бандура З.Л., Концепція стратегічного управління витратами в управлінському обліку // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів. – Вип.20.(14)., 2011. – 360 с. – С. 147-153.
8. Балазюк О. Ю. Альтернативні підходи до обліку витрат на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Вісн. Львів. комерц. акад. – Л. : Вид-во Львів. комерц. акад., 2011. – С. 63 – 67.

9. Балазюк О. Ю. До питання класифікації витрат / О. Ю. Балазюк // Економічний простір : [зб. наук. пр.]. – № 42. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2010. – С. 138 – 145.
10. Балазюк О. Ю. Історичний розвиток обліку та його місце у системі виробничого менеджменту / О. Ю. Балазюк // Всеукр. наук.-практ. семінар : [зб. тез допов. "Особливості реформування економіки України в умовах глобальної економічної кризи"]. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2009. – С. 251 – 253.
11. Балазюк О. Ю. Облік процесу виробництва в системі управління підприємством / Балазюк О. Ю., Мисаченко А. В. // Зб. наук. пр. Черкаськ. держ. технол. ун-ту. Серія "Економічні науки". – Вип. 28. – Ч. 1. – Черкаси, 2011. – С. 175 – 178.
12. Балазюк О. Ю. Облік у системі виробничого менеджменту: історичний розвиток та досвід вітчизняних підприємств / О. Ю. Балазюк // Інноваційна економіка. – Вип. 2 (16): Економічні науки. – Тернопіль : ТІАВ УААН, 2010. – С. 104 – 106.
13. Балазюк О. Ю. Облікова політика як передумова ефективної системи інформаційного забезпечення управління виробництвом / О. Ю. Балазюк // Місце та роль України в глобалізованому світі: економічні, політичні, культурні аспекти : [зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф.]. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2009. – С. 56 – 59.
14. Балазюк О. Ю. Організація управлінського обліку по системі "ЛІТ" / О. Ю. Балазюк, О. М. Зель // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах сучасних концепцій управління : [зб. матеріалів VI міжнар. наук.-практ. конф.]. – Л. : Львів. комерц. акад., 2011. – С. 138 – 140.
15. Балазюк О. Ю. Особливості впровадження управлінських інформаційних систем на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси" :

- [зб. наук. пр. Луцьк. нац. техн. ун-ту]. – Вип. 7 (25). – Ч. 1. – Луцьк, 2010. – С. 58 – 67.
16. Балазюк О. Ю. Особливості обліку витрат на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Теорія та практика трансформаційних перетворень в економіці, політиці та культурі за умов розвитку глобалізаційних процесів : [зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф.]. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2011. – С. 164 – 167.
  17. Балазюк О. Ю. Показники оцінки та аналізу ефективності виробництва безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Економічний аналіз : [зб. наук. пр. кафедри екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту]. – Вип. 2 (18). – Тернопіль : ТНЕУ, 2008. – С. 325 – 329.
  18. Балазюк О. Ю. Поняття обліково-аналітичної інформації та її використання в управлінні / О. Ю. Балазюк, І. Л. Жданов // Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах економічної нестабільності : [зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф.] / ВІЕ ТНЕУ – Вінниця : Крок, 2010. – С. 87 – 89.
  19. Балазюк О. Ю. Проблеми інтеграції системи обліку та її місце у інформаційному забезпеченні управління виробництвом безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Наук. вісн. Буковинської держ. фін. акад.: зб. наук. пр. – Вип. 4 (13): Економічні науки. – Чернівці : БДФА, 2008. – С. 409 – 415.
  20. Балазюк О. Ю. Проблеми класифікації управлінських інформаційних систем / О. Ю. Балазюк // Розвиток України в ХХІ столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми : [зб. тез допов. V міжн. наук.-практ. інтернет-конф.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2009. – С. 69 – 72.
  21. Балазюк О. Ю. Проблеми проектування та функціонування інформаційних систем на сучасних підприємствах / О. Ю. Балазюк // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців

- з обліку і аудиту: проблеми методології та організації : [матеріали наук.-практ. конф. "1С: Україна"]. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 215 – 217.
22. Балазюк О. Ю. Проблеми та перспективи розвитку системи обліку в умовах глобалізації економіки / О. Ю. Балазюк // Проблеми формування нової економіки XXI століття: зб. наук. пр. – Т. 7. – Дніпропетровськ : ПДАБА, 2008. – С. 8 – 10.
23. Балазюк О. Ю. Розвиток управлінських інформаційних систем обліку в Україні / О. Ю. Балазюк // Теорія та практика ринкових перетворень: економічний та соціальний контекст : [зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф.], 20-22 берез. 2008 р. – Т. IV. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ, 2008. – С. 36 – 40.
24. Балазюк О. Ю. Роль інформаційних систем в управлінні підприємством / О. Ю. Балазюк // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : [матеріали міжнар. наук.-практ. конф.], 21-22 листоп. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 96 – 99.
25. Балазюк О. Ю. Роль обліково-аналітичної інформації у системі виробничого менеджменту / О. Ю. Балазюк, Л. Б. Ільченко // Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: Національна ідентичність та тенденції глобалізації : [зб. тез допов. за матер. VI міжн. наук.-практ. конф. молодих вчених]. – Тернопіль : ТНЕУ. – 2009. – С. 69 – 72.
26. Балазюк О. Ю. Сучасні комп'ютерні інформаційні системи, що функціонують на підприємствах України / О. Ю. Балазюк // Бухгалтерський облік: проблеми теорії та практики : [матеріали наук.-метод. сем. кафедри обл. і ауд.]. – Вінниця : ВІЕ ТНЕУ. – 2007. – С. 25 – 31.
27. Балакирева Н. М. Учетная политика : [практ. руководство] / Н. М. Балакирева, И. Э. Гущина. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 344 с.
28. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции / И. А. Басманов. – Минск : Вышэйшая школа, 1973. – 296 с.

29. Безруких П. С. Учет затрат и калькулирование в промышленности: (Вопросы теории, методологии и организации) / П. С. Безруких, А. Н. Кашаев, И. П. Комиссарова. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
30. Білуха М. Т. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко // Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. ["Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України"], 21-22 листоп. 2007 р. – Тернопіль : Екон. думка, 2007. – С. 28 – 31.
31. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента / И. А. Бланк. – К. : Ника-Центр, 1999. – 512 с.
32. Богач А. Г. Розвиток інформаційних систем промислових підприємств на принципах аналітико-логістичної інформації / А. Г. Богач, В. Г. Мельник // Наукові записки: [зб. наук. пр. кафедри екон. аналізу Терноп. акад. нар. госп.] – Вип. 15. – Тернопіль : Екон. думка, 2006. – С. 234 – 236.
33. Бородкін О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородкін // Бух. облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45 – 53.
34. Бузак Н. І. Економічна оцінка інформаційних технологій / Н. І. Бузак // Вісник Житомирськ. держ. технол. ун-ту. – 2010. – № 3 (53). – Ч. 3. – С. 29 – 32.
35. Бурцев В. В. Эккаунтинг как зеркало российского бизнеса / В. В. Бурцев // Финан. бизнес. – 2006. – № 2. – С. 48 – 52.
36. Буряк В. В. Оценка уровня развития информационной системы предприятия / В. В. Буряк // Вісник технол. ун-ту Поділля (Хмельн. держ. ун-т). Серія "Економічні науки". – 2004. – № 4. – Ч. 1. – Т. 1. – С. 214 – 218.
37. Бутинець Ф. Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії : [монографія] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2005. – 324 с.

38. Бутинець Ф.Ф. Інформаційні системи і технології в обліку: підруч. [для студ. спец. 7.050106 "Облік і аудит" вищ. навч. закл.] / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.В. Євдокімов, С.Ф. Легенчук; ред. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2007. – 528 с.
39. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П. Організація бухгалтерського обліку: розвиток уявлень та еволюція наукової думки. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 372 с.
40. Бухгалтерский учет и анализ в США: Пер. с англ. – М., 1994. – 432 с.
41. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : [навч.-практ. посібник] / за ред. С. Ф. Голова. – Дніпропетровськ : ТОВ "Баланс-Клуб", 2000. – 768 с.
42. Бухгалтерський словник / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 224 с.
43. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч. для студ. спец-сті "Облік і аудит" вищих навч. закл.] / за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 6-те вид., перероб. і доп. – Житомир : ПП "Рута", 2005. – 756 с.
44. Бычков М.Ф. К вопросу об учетной политике предприятия / М.Ф. Бычков // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2000. – № 2. – С. 22, 23.
45. Бушуева Л. И. Теоретико-методологические подходы к изучению информационного обеспечения управленческих решений / Л. И. Бушуева // Российское предпринимательство. – 2008. – № 1. – С. 92 – 97.
46. Бушуева Л. И. Типологизация функций информационных систем в управлении организациями [Электронный ресурс] / Л. И. Бушуева // Корпоративное управление и инновационное развитие экономики Севера. Вестник Научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского



- государственного университета. – 2010. – Вып. 3. – Режим доступа: <http://www.koet.syktsu.ru/vestnik/2010/2010-3/4/4.htm>
47. Валдайцев С. В. Антикризисное управление на основе инноваций / С. В. Валдайцев. – М. : Проспект, 2005. – 310 с.
48. Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1988. – № 1. – С. 3 – 10.
49. Василевская Н. Е. Экономическая эффективность автоматизации учетных задач [Электронный ресурс] / Н. Е. Василевская, Н. А. Левченко. – Режим доступа: <http://eprints.ksame.kharkov.ua/404/1/354-359>.
50. Василенко В. О. Інноваційний менеджмент : [навч. посібник] / В. О. Василенко. – 2-е видання. – М. : РДЛ, 2001. – 352 с.
51. Василів В. Б. Інформаційні системи в менеджменті : інтерактивний комплекс навчально-методичного забезпечення / В. Б. Василів. – Рівне : НУВГП, 2008. – 167 с.
52. Васькин Ф. И. Бухгалтерский финансовый учет / Ф. И. Васькин, А. Ф. Дятлова. – М. : Колос-С, 2004. – 560 с.
53. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : [учебник для вузов] / М. А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : ИКФ Омега-Л ; Высш. шк., 2002. – 528 с.
54. Вахрушина М. А. Учетная политика в системе управленческого учета: методика формирования, практика применения / М. А. Вахрушина, Е. Е. Лялькова. – М. : Экономистъ, 2008. – 205 с.
55. Великий тлумачний словник сучасної української мови [з дод. і допов.] / укл. і гол. ред. В. Т. Бусел. – К. : ВТФ "Перун", 2005. – 1728 с.
56. Верига Ю.А. Предмет бухгалтерського обліку у суспільно-господарському бутті / Ю.А. Верига, С.М. Деньга // Фінансові аналітичні інструменти реформування економіки України : наук. зб. – Л., 2001. – Спецвип. 7. – С. 118—128.

57. Волинец Л. М. Разработка учетной политики / Л. М. Волинец // Совр. бухгалтер. – 2004. – № 10. – С. 20-25.
58. Воронова Е. Ю. Управленческий учет на предприятии : [учеб. пособие] / Е. Ю. Воронова, Г. В. Улина. – М. : Проспект (ТК Велби), 2006. – 248 с.
59. Галкин Г. Методы определения экономического эффекта от ИТ-проекта [Электронный ресурс] / Г. Галкин. – Режим доступа: [http://www.iteam.ru/publications/it/section\\_53/article\\_2905](http://www.iteam.ru/publications/it/section_53/article_2905).
60. Галузина С. М. Аспекты повышения роли учетно-аналитической информации в системе управления организацией: [монография] / С. М. Галузина. – СПб. : Знание, 2006. – 392 с.
61. Гильде Э. К. Модели организации нормативного учета в промышленности / Э. К. Гильде. – М. : Экономика, 1970. – 527 с.
62. Глушков В. М. Использование в народном хозяйстве вычислительной техники и эффективность ее внедрения / В. М. Глушков. – К. : Изд-во ВИНТИ, 1962. – 164 с.
63. Глушков В. М. Электронные вычислительные машины и их значение для развития народного хозяйства / В. М. Глушков, В. С. Михалевич // Кибернетика на транспорте. – К. : Изд-во РДНТП, 1961. – 216с.
64. Глущик С. В. Сучасні ділові папери : [навч. посіб. для вищ. та серед. спец. навч. закл.]. / С. В. Глущик, О. В. Дияк, С. В. Шевчук. – 4-те вид., переробл. і доп. – К. : А.С.К., 2002. – 400 с.
65. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С. Ф. Голов. – К. : Центр учб. літ-ри, 2007. – 522 с.
66. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
67. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] / С. Ф. Голов. – 4-те вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.

68. Гончарук, В. А. Развитие предприятия / В. А. Гончарук. - М. : Дело, 2000. – 206 с.
69. Грещак М. Г. Управління витратами : [навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2008. – 131 с.
70. Громов А. И. Создание корпоративного архива и реорганизация бизнес-процедур компании / А. И. Громов, А. Н. Каменнова, А. Н. Старыгин // Системы управления базами данных. – 1996. – № 3. – С. 84 – 94.
71. Гуцайлюк З. В. Некоторые вопросы реформирования системы бухгалтерского учета: концепция и реализация / З. В. Гуцайлюк // Бух. учет и аудит. – 2007. – № 10. – С. 11 – 17.
72. Гушко С. В. Управління промисловим підприємством на основі ефективних методів аналізу / С. В. Гушко // Зб. наук. пр. Черкаськ. держ. технол. ун-ту. Серія "Економічні науки". – Вип. 22. – Черкаси : ЧДТУ, 2009. – С. 99-102.
73. Гушко С. В. Управлінські інформаційні системи : [навч. посібник для студ. вищ. закл. осв.] / С. В. Гушко, А. В. Шайкан. – Львів. : "Магнолія плюс", 2006. – 320 с.
74. Деньга С.М. Розвиток інформаційних систем управління за бюджетами / С.М Деньга // Актуальні проблеми економіки [Текст] : наук.-екон. журн. / ВНЗ "Національна академія управління". – К., 2008. № 10 . – С.41–48.
75. Деверадж С. Окупаемость ИТ: измерение отдачи от инвестиций в информационные технологии / С. Деверадж, Р. Кохли. – М. : ЗАО "Новый издательский дом", 2005. – 192 с.
76. Державна служба статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
77. Державний класифікатор продукції та послуг ДК 016-97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dkpp.rv.ua/index.php?about>

78. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль : Економічна думка, 2009. – 272 с.
79. Діденко А. Н. Сучасне діловодство : [навч. посібник] / А. Н. Діденко. – 3-тє вид. – К. : Либідь, 2001. – 384 с.
80. Додонов А. А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР / А. А. Додонов. – М. : Экономика, 1964. – 327 с.
81. Дойл Д. Управление затратами: стратегическое руководство / Д. Дойл. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 264 с.
82. Друкер, Питер, Ф., Макьярелло, Джозеф А. Менеджмент.: Пер. с англ. — М.: ООО "И.Д. Вильямс", 2010. —704 с.
83. Друкер П. Ф. Посткапиталистическое общество. Новая постиндустриальная волна на западе / П. Ф. Друкер. – М. : "Academia", 1999. – 640с.
84. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : [учебное пособие для вузов] / К. Друри; [пер с англ.]; под ред. Н. Д. Эриашвили. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 560 с.
85. Друри К. Управленческий и производственный учет : [учебное пособие] / К. Друри; [пер. с англ. В. Н. Егорова]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
86. Елашкин М. SAP Business One. Строим эффективный бизнес / М. Елашкин. – М. : ООО "Кудиц-Пресс", 2007. – 240 с.
87. Ерофеева В. А. Учет, информация, управление: прямые и обратные связи / В. А. Ерофеева. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
88. Ефремова А. А. Учетная политика предприятия: содержание и формирование / А. А. Ефремова. – М. : Книжный мир, 2000. – 478 с.
89. Євдокимов В. В. Ефективність впровадження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку у корпораціях / В. В. Євдокимов,

- Ю. Д. Довгаль // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – Вип. 1 (16).— С. 76 – 87.
90. Євдокимов В. В. Аналіз економічної ефективності впровадження бухгалтерських інформаційних систем / В. В. Євдокимов, Д. Л. Лозинський // Вісник Житомирськ. держ. технол. ун-ту. – 2009. – № 3 (49). – С. 55 – 60.
91. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку : [монографія] / В. В. Євдокимов. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 516 с.
92. Жданов Б. И. К критике "чистого разума". Управленческий учет / Б. И. Жданов // Корпоративные системы. – 2003. – № 5. – С. 27-32.
93. Жебрак М. Х. Курс промышленного учета / М. Х. Жебрак. – 8-е изд., перераб. – М. : Госстатиздат, 1960. – 399 с.
94. Журавель Г. П. Теорії бухгалтерського обліку: студії : [монографія] / Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Екон. думка, 2008. – 400 с.
95. Завгородний В. П. Автоматизация бухгалтерского учета, контроля, анализа и аудита / В. П. Завгородний. – К. : А.С.К., 1998. – 766 с.
96. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : [навч. посібник] / А. Г. Загородній, Г. О. Партин. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : Знання, КОО, 2004. – 371 с.
97. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка", 2005. – 714 с.
98. Закінчення банкету // Бізнес. – 22/28 травня 2007 року. – С. 131 – 136.
99. Захарченко В. І. Інформаційне забезпечення моделей оцінки інвестиційних проектів / В. І. Захарченко // Вісник Нац. ун-ту "Львів. політехніка". – Вип. 436. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Л., 2001. – С. 345 – 347.

100. Звороно А. Ф. Новое в учетной политике / А. Ф. Звороно, И. Г. Звороно, М. А. Воробьева // Налоговый вестник. – Март 1999. – С. 110 – 113.
101. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : [учеб. для вузов] / В. Б. Ивашкевич. – М. : Экономистъ, 2006. – 618 с.
102. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : [учебник для вузов] / В. Б. Ивашкевич – М. : Юристъ, 2003. – 618 с.
103. Ивашкевич В. Б. Использование данных учета издержек для обоснования заказов и цен / В. Б. Ивашкевич // Бух. учет. – 1992. – № 2. – С. 23 – 25.
104. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М. : Финансы, 1974. – 160 с.
105. Ивашкевич В. Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия / В. Б. Ивашкевич // Бух. учет. – 1999. – № 4. – С. 99 – 102.
106. Исаков В. И. Развитие бухгалтерского учета с использованием средств вычислительной техники / В. И. Исаков // Сб. тезисов и докл. Всесоюз. науч.-техн. конф. ["Совершенствование бухгалтерского учета в современных условиях управления производством"]. – 1975. – № 4. – С. 7 – 11.
107. История менеджмента : [учебное пособие] / под ред. Д. В. Валового. – М. : ИНФРА, 1997. – 94 с..
108. Иванюта П. В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : [навч. посібник] / П. В. Иванюта, З. М. Левченко. – К. : Центр навч. літ-ри, 2006. – 368 с.
109. Иванюта П. В. Управлінські інформаційні системи в аналізі та аудиті : [навч. посібник] / П. В. Иванюта. – К. : Центр учб. літ-ри, 2007. – 180 с.
110. Ивахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: [навч. посібник] / С. В. Ивахненко. – 4-те вид., випр. і доп. – К. : Знання-Прес, 2008. – 340 с.

111. Інформаційні системи для сучасних бізнес-аналітиків / Л. А. Тимашова, Л. А. Бондар, В. А. Лещенко та ін. : [монографія]. – К : АПСВ, 2005. – 483 с.
112. Інформаційні технології. Словник термінів. Ч. 17. Бази даних: (ISO/IEC 2382-17:1999, IDT): ДСТУ ISO/IEC 2382-17:2005. – На заміну ДСТУ 2874-94. Системи оброблення інформації. Бази даних. Терміни та визначення. – [Чинний від 2006.01.10]: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://csm.kiev.ua/nd/nd.php?b=1&l=2400>
113. Каверина О. Д. Проблемы и перспективы развития управленческого учета / О. Д. Каверина. – Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2001. – 156 с.
114. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
115. Казанский Д. Системы ERP: основные задачи и область применения [Електронний ресурс] / Д. Казанский. – Режим доступу: // [http://www.tops-msk.ru/publishing/ub\\_011.html](http://www.tops-msk.ru/publishing/ub_011.html).
116. Калачева Е. А. Разработка учетной политики сельскохозяйственного предприятия / Е. А. Калачева // Экономика сельскохоз. и перераб. предпр. – 1994. – № 9. – С. 9 – 10.
117. Камінська Т. Г. Автоматизація бухгалтерського обліку в обліково-аналітичному забезпеченні на підприємстві / Т. Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2001. – Вип. 44. – С. 53 – 57.
118. Камінська Т. Г. Обліково-аналітичний процес: його зміст і стадії / Т. Г. Камінська // Науковий вісник НАУ. – 2002. – Вип. 50. – С. 313 – 318.
119. Канаєва Т. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах : [навч. посібник] / Т. В. Канаєва. – К. : "Книга", 2004. – 285 с.
120. Каплан Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р. Каплан, Д. Нортон. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : ЗАО "Олимп-Бизнес", 2008. – 320 с.

121. Карпачев И. О стилях и классах / И. Карпачев // Корпоративный менеджмент. – 2000. – № 9. – С. 27- 32.
122. Карпова Т. П. Управленческий учет : [учебник для вузов] / Т. П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
123. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производства : [учеб. пособие] / В. Э. Керимов. – М. : Изд.-торг. корпорация "Дашков и Ко", 2005. – 484 с.
124. Кизенко О. О. Система бюджетування підприємства у процесному, функціональному та структурно-ієрархічному аспектах / О. О. Кизенко // Економіка підприємства: теорія та практика : [зб. матеріалів II міжнар. наук.-практ. конф.]. – К. : КНЕУ, 2008. – С. 143 – 145.
125. Кіндрацька Л. М. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л. М. Кіндрацька // Бух. облік і аудит. – 2008.– № 12. – С. 30.
126. Кірейцев Г. Г. Розвиток функцій бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев // Праці міжнар. наук.-практ. конф. ["Розвиток науки про бухгалтерський облік"]. – № 12. – 4.1. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – С. 67 – 71.
127. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посібник] / О. В. Клименко. – К. : Центр учб. літ-ри, 2008. – 320 с.
128. Климова М. А. Как правильно оформить учетную политику организации / М. А. Климова. – М. : Налоговый вестник, 2002. – 240 с.
129. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або Як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Харків : Фактор, 2005. – 340 с.
130. Колесников С. Как организовать проект внедрения [Электронный ресурс] / С. Колесников. – Режим доступа: // <http://www.consulting.ru>.
131. Колин К. К. Эволюция информатики и проблемы формирования нового комплекса наукою информации / К. К. Колин // Научно-техническая информация. Серия 1. – 1995. – № 5. – С. 1 – 7.



132. Комаров С. Н. Программы для ЭВМ и базы данных как нематериальные активы. Управленческие, правовые, учетные аспекты / С. Н. Комаров, И. И. Кочергина // Юридический консультант. – 1998. – № 2. – С. 17-20.
133. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : [учеб. пособие] / Н. П. Кондраков. – М. : Проспект (ТК Велби), 2006. – 448 с.
134. Кондраков Н. П. Учетная политика организации на 2008 год: в целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета / Н. П. Кондраков. – М. : Эксмо, 2008. – 224 с.
135. Копылов В. Учетная система. Что маркетолог в ней нашел? / В. Копылов // Отдел маркетинга. – 2003. – № 7. – С. 59 – 62.
136. Корнеев С. SMB: эпоха "до-ERP" & "недо-ERP". Средний бизнес: состояние и перспективы / С. Корнеев // Сети & Бизнес. – 2008. – № 4 (41). – С.68 – 77.
137. Королев Ю. А. Системы для экономического анализа / Ю. А. Королев // Бухгалтер и компьютер. – 2003. – № 10 (49) – С. 35 – 43.
138. Кочерга С. В. Теорія бухгалтерського обліку : [навч. посібник] / С. В. Кочерга. – Полтава : "Інтер Графіка", 2004. – 263 с.
139. Красноперов К. Оценка эффективности ИТ-инвестиций [Электронный ресурс] / К. Красноперов // Открытые системы. – 2003. – № 6. – Режим доступа: <http://www.osp.ru/text/302/183146/>
140. Крупка Я. Д. Повна автоматизація первинного обліку як можливість вилучення людського чинника з інформаційного процесу / Я. Д. Крупка, В.В. Муравський // Наука молода. – 2008. – № 9. – С.161 – 166.
141. Кужельний М. В. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: сучасний стан, процеси відпрацювання та впровадження / М.В. Кужельний, Н.М. Пархоменко // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – 2001. – Вип. 52. – С. 12 – 18.

142. Кужельный Н. В. Бухгалтерский учёт и его контрольные функции / Н. В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 144 с.
143. Кузьмина М. С. Формирование управленческой учетной политики / М. С. Кузьмина // Бух. учет. – 2007. – № 4. – С. 73 – 75.
144. Кузьминский А. Н. Проблемы организации и использования в управлении учетной и аналитической информации на уровне промышленных объединений и министерств / А. Н. Кузьминский. – К. : Лібра, 1981. – 371 с.
145. Кузьминский А. Н. Учетная и аналитическая информация в объединении / А. Н. Кузьминский. – К. : Вища школа, 1979. – 96 с.
146. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : [навч. посібник] / Г. І. Купалова. – К. : Знання, 2008. – 639 с.
147. Купер Р. Функционально-стоимостной анализ: Практическое применение / Р. Купер, Р. С. Каплан. – М. : Вильямс, 2008. – 352 с.
148. Куприянова Т. М. Как выращивается Бережливое производство (Опыт производственной фирмы "Панда", г. Винница, Украина) [Электронный ресурс] / Т. М. Куприянова, В. Е. Растимешин. – Режим доступа: <http://tpm-centre.ru/page.php?pageId=98&menuItemTree-Code10>.
149. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : [учеб. пособие] / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, Эксперт. бюро, 2000. – 544 с.
150. Лень В. С. Застосування функції витрат у плануванні діяльності [Електронний ресурс] / В. С. Лень, Ю. М. Шовковий. – Режим доступу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009\\_38/27.htm](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu/Ekon/2009_38/27.htm)
151. Литвин І. С. Оптимізація інформаційної ефективності систем управління : монографія / І. С. Литвин. – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 336 с.
152. Лінія розливу виробника напоїв компанії "Панда" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukranews.com/ukr/article/147871.html>.

153. Лукашов А. В. Практические материалы круглого стола ABC (activity-based costing) и ABM (activity-based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний [Электронный ресурс] / А. В. Лукашов. – Режим доступа: <http://gaap.ru/biblio/mngacc/foreign/017.asp>.
154. Мазуркевич Н.В. Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання / Н.В. Мазуркевич, С.В. Бойко // Вісник ЖІТІ. Економічні науки. – 2001. – № 18. – С. 58– 64.
155. Матвієнко О. В. Педагогічні основи підготовки менеджерів інформаційних систем / О. В. Матвієнко. – К. : Стилос, 2001. – 273 с.
156. Матюха М. М. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посіб. для дистан. навч.] / М. М. Матюха. – К. : Ун-т "Україна", 2005. – 306 с.
157. Мейор Т. Методологии оценки ИТ / Т. Мейор // Директор ИС. – 2002. – № 9. – С. 38-43.
158. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури; [пер. с англ.]. – М. : Дело, 1997. – 704 с.
159. Мещеряков С. Г. Управление составом и структурой экономической информации [Электронный ресурс] / С. Г. Мещеряков. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/bandurin/article/sbrn05/13.shtml>
160. Мильнер Б. З. Теория организаций / Б. З. Мильнер. – М. : Инфра-М, 1998. – 336 с.
161. Міжнародні стандарти фінансової звітності 2004. Ч. 1 / за ред. С. Ф. Голова; [пер. з англ.]. – К. : Федерація проф. бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1304 с.
162. Міщенко С. М. Облікова політика в системі управління банком: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. / С. М. Міщенко; Нац. аграр. ун-т. – К., 2004. – 26 с.

163. Молдованов М. І. Сучасний діловий документ: зразки найважливіших документів українською мовою / М. І. Молдованов, Г. М. Сидорова. – К. : Техніка, 1992. – 400 с.
164. Мних Є. В. Обліково-аналітичне забезпечення в інформаційній системі управління корпораціями / Є.В. Мних, О.М. Брадул // Вісник Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2009. – Вип. № 647. – С. 129 – 136.
165. Нападовська Л. В. Управлінський облік, як інформаційна система ефективного управління підприємством / Л. В. Нападовська // Вісник Терноп. акад. нар. госп. – Вип. 4. – 2004. – С. 137 – 141.
166. Николаева С. А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка / С. А. Николаева. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. – 168 с.
167. Николаева С. А. Учетная политика организации: Принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка / С. А. Николаева. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Аналитика-Пресс, 2000. – 264 с.
168. Новодворский В. Д. Бухгалтерская отчетность организации : учеб. пособие / В. Д. Новодворский, Л. В. Пономарева. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Бух. учет, 2008. – 376 с.
169. О'Шонесси Дж. Принципы организации управления фирмой [Електронний ресурс] / Дж. О'Шонесси. – Режим доступу: <http://www.management.com.ua/bp/bp023-5.html>
170. О'Шонесси Дж. Конкурентный маркетинг: стратегический подход. – СПб: Питер, 2002. – 864 с.
171. Ойхман Е. Г. Реинжиниринг бизнеса: Реинжиниринг организации и информационные технологии / Е. Г. Ойхман, Э. В. Попов. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 456 с.
172. Олійник А. В. Інформаційні системи і технології у фінансових установах : [навчальний посібник] / А. В. Олійник, В. М. Шацька. – Львів : "Новий Світ-2000", 2006. – 436 с.

173. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб. для студ. вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигунова [та ін.]. – 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2001. – 576 с.
174. Основи інформаційних систем : [навч. посіб.] / В. Ф. Ситник, Т. А. Писаревська, Н. В. Єрьоміна, О. С. Краєва; [за ред. В. Ф. Ситника.] – 2-ге вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2001. – 420 с.
175. Основы менеджмента / М. Мескон [и др.] – М. : Дело ЛТД, 1994. – 702 с.
176. Палий В. Ф. АСУи проблеми теорії бухгалтерського учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
177. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика. – 1987. – 288 с.
178. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В. Ф. Палий, В. В. Палий // Бух. учет. – 2000. – № 17. – С. 58 – 62.
179. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 288 с.
180. Пархоменко О. В. Інформаційно-аналітичне забезпечення процесу прийняття рішень в системі науково-технічної інформації : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.02.02 "Економіка та управління науково-технічним прогресом" / О. В. Пархоменко. – Київ, 2006. – 24 с.
181. Пархоменко О. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення в управлінні функціональними системами / О. В. Пархоменко // Проблеми науки. – 2006. – № 10. – С. 18 – 22.
182. Паюсова В. В. Проблеми та перспективи розвитку інформаційних систем / В. В. Паюсова // Менеджмент і міжнародне підприємництво: [зб. матер. міжнар. наук.-прикл. конф.]. – Львів, 2001. – С. 83.
183. Петрова Ю. Информационные технологии "на вес" / Ю. Петрова // Эксперт. – 2002. – № 39. – С. 15-19.

184. Петрович Й. М. Інформаційний потенціал у системі управління організації / Й. М. Петрович, І. І. Новаківський // Менеджмент і міжнародне підприємництво : [зб. матер. міжнар. наук.-прикл. конф.]. – Львів, 2001. – С. 85.
185. Писаревська Т. А. Інформаційні системи в управлінні трудовими ресурсами : [навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц.] / Т. А. Писаревська. – К. : КНЕУ, 1999. – 164 с.
186. Податковий кодекс України від 02.12.10 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – Офіц. вид. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – ст. 112. – (Бібліотека офіційних видань).
187. Полякова Л. М. Аналіз інформаційних потоків у системі внутрішнього контролю / Л. М. Полякова, В. В. Полякова // Вісник НУ "Львівська політехніка". – Вип. 448. Проблеми економіки та управління. – Львів, 2002. – С. 253 – 257.
188. Попов О. Управління витратами / О. Попов // Економічна енциклопедія : [у 3-х томах]. – Т. 3. – К. : Видавн. центр "Академія", 2002. – 952 с.
189. Преснякова О. Л. Производство напитков в России / О. Л. Преснякова // Пиво и напитки. – 2004. – № 2. – С. 6 – 7.
190. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
191. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 18.03.11 № 372 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=29080](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=29080)
192. Про облікову політику : лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=58984&cat\\_id=34931](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931)

193. Проектирование и разработка промышленных роботов / С. С. Аншин, А. В. Бабич, А. Г. Баранов [и др.]; общ. ред. Я. А. Шифрина, П. Н. Беянина. – М. : Машиностроение, 1989. – 272 с.
194. Пронишин А. Управление затратами. Больше прибыли от Вашего бизнеса [Электронный ресурс] / А. Пронишин. – Режим доступа: <http://www.management.com.ua/finance/fin162.html>
195. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
196. Пушкар М. С. Облікова політика і звітність : [навч. посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 141 с.
197. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Екон. думка, 1999. – 354 с.
198. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : [монографія] / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
199. Пилипенко А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук ; за заг. ред. докт. екон. наук, доцента Пилипенка А. А. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2011. – 344 с.
200. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя / Б. Райан; [пер. с англ.]; под ред. В. А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
201. Ричаківська В. І. Система обліку: зміни, продиктовані часом / В. І. Ричаківська // Вісник НБУ. – 2001. – № 4. – С. 7 – 9.
202. Ромашко С. М. Впровадження технологій проектного менеджменту в управління науково-дослідними роботами / С. М. Ромашко, А. В. Ліпенцев // Матеріали наук.-практ. конф. за міжн. уч. ["Демократичне врядування в контексті глобальних викликів та

- кризових ситуацій"], 3 квіт. 2009 р. – Ч. 2. – Львів : ЛРІДУ НАДУ. – 2009. – С. 360 – 366.
203. Сафаров А. А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета / А. А. Сафаров // Управл. учет. – 2006. – № 5. – С. 37-41.
204. Семилетов С.И. Информация как особый объект права / С.И. Семилетов // Проблемы информатизации. – 1999. – Вып. 3. – С. 57.
205. Серета Х. В. Вимоги до інформаційного забезпечення інформаційної системи планування наукових досліджень в АПН України. Концептуальна модель даних [Електронний ресурс] / Х. В. Серета // Інформаційні технології і засоби навчання. – 2010. – № 2 (16). – Режим доступу: <http://www.ime.edu-ua.net/em.htm>.
206. Система управління якістю. Вимоги: (ISO 9001:2008, IDT): ДСТУ ISO 9001:2009 [Електронний ресурс]: наказ Держспоживстандарту України від 22 червня 2009 р. № 225 з 2009–09–01. – Режим доступу: [http://www.gereho.dp.ua/index/info\\_dstu\\_iso\\_9001-2009.html](http://www.gereho.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html)
207. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики / за ред. М. В. Войнаренка. – К. : "Наукова думка", 2002. – 718 с.
208. Слепцов С. А. Создание управленческой информационной системы / С. А. Слепцов // Корпоративные системы. – 2003. – № 5. – С. 17-22.
209. Слинков Д. Г. Управленческий учет: постановка и применение / Д. Г. Слинков – СПб. : Питер, 2010. – 304 с.
210. Соколов А. Ю. Управленческий учет накладных расходов / А. Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
211. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [учебн. пособие] / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
212. Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
213. Соколов Я. В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я. В. Соколов // Бухгалтерський облік. – 2000. – № 18. – С. 50 – 52.



214. Соколова Г. Н. Информационные технологии экономического анализа / Г. Н. Соколова. – М. : Экзамен, 2002. – 320 с.
215. Соколова Г. Н. Информационные технологии экономического анализа / Г. Н. Соколова. – М. : ЛТД, 2002. – 560 с.
216. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навч. посібник] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
217. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2000. – 260 с.
218. Сопко В. В. Таргет-костинг як метод витрат і прибутку [Електронний ресурс] / В. В. Сопко, Л. Тринька. – Режим доступу: [www.library.tane.edu.ua/images/nauk\\_vydannya/s73Nch.pdf](http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/s73Nch.pdf)
219. Стенограма Всеукраїнської наукової конференції "Система бухгалтерського обліку в Україні: напрямки трансформації" (Тернопіль, Ін-т екон. і підпр., 14 квіт. 2006 р.) // Галицький екон. вісник. – 2006. – № 2. – С. 139 – 158.
220. Стин Д. П. Газированные безалкогольные напитки: рецептуры и производство / Д. П. Стин, Ф. Р. Эшхерст (ред.); [пер. с англ. Т. О. Зверевич]. – СПб. : Профессия, 2008. – 416 с.
221. Стоцкий В. И. Теория и практика калькуляции / В. И. Стоцкий. – М. - Л. : Госнаучтехиздат, 1931. – 149 с.
222. Стуков С. А. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности / С. А. Стуков, Л. С. Стуков. – М. : Бух. учет, 1998. – 136 с.
223. Суглобов А. Е. Бухгалтерский учет и аудит : [учеб. пособие] / А. Е. Суглобов, Б. Т. Жарылгасова. – М. : КНОРУС, 2005. – 496 с.
224. Сук П. Облікова політика підприємства / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1 (130). – С. 2 – 4.
225. Суха О. Р. Методика і організація бухгалтерського обліку і аудиту на малих підприємствах: дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / О. Р. Суха. – Рівне, 2002. – 242 с.

226. Тарасюк Г. М. Планування діяльності підприємства : [навч. посібник] / Г. М. Тарасюк, Л. І. Шваб. – Київ : "Каравела", 2003. – 432 с.
227. Тейлор Ф. У. Административно-техническая организация промышленного предприятия / Ф. У. Тейлор. – СПб. : Изд-во Л. А. Левенстерна, 1912. – 816 с.
228. Тейлор Ф. У. Принципы научного менеджмента: Пер. с англ. – М.: Консалтинг, 1991. – 94 с.
229. Швець В.Г. Реформування національного рахівництва в умовах переходу до ринкових відносин / В. Г. Швець // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – К., 2001. – Вип. 1. – С. 5–8.
230. Терехова В. А. Методологические принципы формирования учетной политики организации / В. А. Терехова // Бух. учет в бюдж. и некоммер. орг. – 1999. – № 4 (10). – С. 2 – 3.
231. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посібник] / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.
232. Терни П. Разумный учет. Как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC / П. Терни. – М. : Секрет фирмы, 2007. – 384 с.
233. Ткаченко Н. М. Методологія бухгалтерського фінансового обліку на підприємствах України: автореф. дис. ... канд.. екон. наук: 08.02.02 / Н. М. Ткаченко. – К. : Київськ. нац. екон. ун-т, 2003. – 196 с.
234. Ткаченко Е.А. Использование информационных технологий как фактор конкурентоспособности предприятия / Е.А. Ткаченко // Качество и эффективность в условиях современного рынка: Сб. науч. тр.; под ред. Е.А.Горбашко. – СПб, 2002. – С. 91-96.
235. Уманець Т. К. Інформаційно-аналітична база регіонального управління: сучасний стан та перспективи розвитку / Т. К. Уманець // Економіка України. – 2007. – № 8. – С. 39 – 45.

236. Універсальний довідник-практикум з ділових паперів / С. П. Бибик, І. П. Михно, Л. О. Пустовіт [та ін.]. – 2-е вид., доп. і випр. – К. : Довіра: УНВЦ "Рідна мова", 1999. – 507 с.
237. Управленческий учет / Энтони А. Аткинсон, Раджив Д. Банкер, Роберт С. Каплан [и др.]. – 3-е издание. – М. :Диалектика, 2006. – 880 с.
238. Учетная политика на 2005 год: практическое руководство / под общ. ред. В. В. Семенихина. – М. : ЭКСМО, 2005. – 288 с.
239. Фирсов М. Реинжиниринг процессов как метод управления бизнесом /М. Фирсов // Проблемы теории и практики управления. – 2005. – № 2. – С. 100 – 104.
240. Фінансовий менеджмент : [підручник] / [кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін]. – К. : КНЕУ, 2005. – 536 с.
241. Халл Дж. К. Опционы, фьючерсы и другие производные финансовые инструменты / Дж. К. Халл. – 6-е изд. – М. : Экономика, 2007. – 1056 с.
242. Хозяйственные операции в компьютерной бухгалтерии 7.7 для Украины : [учеб. пособие] / Д. В. Чистов, А. В. Таранов, А. В. Заремба, О. А. Заремба. – М. : ІС, 2002. – 523 с.
243. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; [пер. с англ.] – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2007. – 1008 с.
244. Цыганок А. В. Системы управления производственными предприятиями / А. В. Цыганок // Корпоративные системы. – 2000. – № 3. – С. 20–21.
245. Чейз Р. Б. Производственный и операционный менеджмент / Р. Б. Чейз, Н. Дж. Эквилайн, Р. Ф. Якобс; [пер. с англ.] – 8-е изд. – М. : Издат. дом "Вильямс", 2004. – 704 с.
246. Черненко М. Принципы класификации управленческих информационных систем / М. Черненко, С. Слепцов // Корпоративные системы. – 2004. – № 1. – С. 32 – 35.
247. Чумаченко М. Г. Управлінський облік в Україні / М. Г. Чумаченко // Бухгал. облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45 – 53.

248. Чумаченко М. Г. Развитие системы обліку на принципах інформатики і кібернетики / М. Г. Чумаченко, М. С. Пушкар // Вісн. Терноп. акад. нар. госп. – Вип. 4. – 2004. – С. 107 – 114.
249. Чумаченко Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М. : Финансы, 1971. – 186 с.
250. Шульга, С. Н. Вітчизняна та міжнародна практика обліку нематеріальних активів: проблеми та протиріччя [Текст] / С. Н. Шульга // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2004. – № 4(30). – С. 274–277.
251. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В. Г. Швець. – 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2006. – 525 с.
252. Швець В.Г. Реформування національного рахівництва в умовах переходу до ринкових відносин / В. Г. Швець // Вісник Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. – К., 2001. – Вип. 1. – С. 5–8.
253. Шеремет А. Д. Управленческий учет : [учебное пособие] / под ред. А. Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2001. – 513 с.
254. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посібник] / В. Д. Шквір, А. Г. Загородній, О. С. Височан. – Л. : Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка", 2005. – 376 с.
255. Шнейдман Л. З. Как пользоваться МСФО / Л. З. Шнейдман. – М. : Бух. учет, 2003. – 96 с.
256. Щеглова Н. Формирование учетной политики организаций / Н. Щеглова // Аудитор. – 2000. – № 5. – С. 17 – 20.
257. Экономическая эффективность информационных систем / К. Г. Скрипкин. – М. : ДМК Пресс, 2002. – 256 с.
258. Экономический словарь / Под. ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2007. – 1024 с.
259. Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности / Г. Эмерсон // Управление – это наука и искусство. – М. : Экономика, 1992. – 224 с.

260. Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / А. Яругова; пер. с польск. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 236 с.
261. Crowningshield G. R. The Accounting Revolution / G. R. Crowningshield, G. L. Bettista // Management Accounting. – July, 1966. – P. 30 – 39.
262. Garrison, R. H. Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making / R. H. Garrison, G. R. Chesley, R. F. Carroll. – W. : Richard D. Irwin Inc, 1993. – 975 p.
263. Hammer, M. Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution / M. Hammer, J. Champy. – New York : Harper Business, 1993. – 78 p.
264. Kremar, H. A. O. Informationsmanagement – Zum Problembewusstsein deutscher DV-Leiter / Kremar H. A. O. // Wirtschaftsinformatik. – 1990. – 32. – № 2. – P. 127 – 135.
265. Lyytinen, K. Two Views of Information Modeling / K. Lyytinen // Information & Management. – 1987. – Vol. 12. – № 1. – P. 9 – 20.
266. Potter, Douglas A. Automated Accounting Systems and Procedures Handbook / Douglas A. Potter. – New York : John Wiley & Sons, 1991. – 562 p.