

УДК 657.006

Яків АВЕРКИН

## ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПРИКЛАДІ ПІДПРИЄМСТВ ПИВОВАРНОЇ ГАЛУЗІ

*Вивчено проблему організації управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. Мета статті полягає у розкритті особливостей організації управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі. Обґрунтовано, що управлінський облік є інтегрованою системою збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату. Зазначено, що управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розробляє саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників, тому обліковцям необхідно самостійно здійснювати організацію управлінського обліку в системі економічної інформації того підприємства. Для ведення управлінського обліку на підприємствах пивоварної галузі автором пропонується виокремити такі етапи: видання і затвердження управлінської облікової політики організації; створення і затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку; затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку; затвердження системи рахунків управлінського обліку; створення системи бюджетів пивоварних підприємств; вибір методики контролю над виконанням бюджетів та контроль за витратами. Зазначено, що організація управлінського обліку на промисловому підприємстві є процесом переходу змісту методики в форму її практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі пивоварного підприємства є Департамент управлінського обліку, який варто створити на підприємстві в руслі забезпечення ефективної виробничо-господарської діяльності підприємства.*

*Використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ і процесів: узагальнення, групування та порівняння, аналіз та синтез, індукція і дедукція та ін.*

Ключові слова: *управлінський облік, витрати, доходи, бюджет, інформація.*

Код JEL : M41, M49

**Постановка проблеми.** В умовах становлення в Україні ринкового механізму господарювання, коли більшість пивоварних підприємств з державних підприємств реорганізовані в акціонерні товариства зі значною часткою іноземного капіталу,

© Яків Аверкин, 2018.

помітно втратив вагомість галузевий методологічний центр “Укрпиво”. Так, досить закономірно, що на підприємствах пивоварної галузі сьогодні відсутні інструктивні та методичні матеріали з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Пункт 2 Постанови Кабінету Міністрів України № 473 від 26 квітня 1996 р., який передбачав міністерствам і відомствам розробити галузеві інструкції з питань планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) стосовно специфіки відповідних промислових підприємств, не був виконаний, внаслідок чого пивоварні заводи змушені використовувати застарілі інструктивні матеріали або Типове положення, яке не враховувало організаційно-технологічних особливостей пивоварної галузі.

Починаючи з виникнення у 2008 р. фінансової кризи і до сьогодні, на вітчизняному ринку пивоваріння спостерігаються негативні тенденції його розвитку, що прямо залежить від купівельної спроможності населення, наявності недорогої якісної сировинної бази, її імпортих надходжень, ефективності управління тощо. Окрім цього, діяльність суб'єктів господарювання ринку пива в Україні постійно перебуває під впливом державного регулювання ціноутворення, що реалізується через зміни податкового законодавства (зокрема, в питаннях підакцизних товарів). Таким чином, вартість (собівартість) пива – одне з головних питань для керівництва пивоварних підприємств у частині підвищення ефективності виробничо-господарської діяльності підприємства, саме тому необхідно підвищувати якість управління діяльністю підприємств галузі пивоваріння через вивчення стану та проблем інформаційного забезпечення управління витратами в руслі організації управлінського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми організації управлінського обліку підприємств, установ, організацій присвячено праці таких вчених: З.-М. В. Задорожного [1; 2], В. О. Лукіна [3], С. В. Свірко [4], М. С. Пушкаря [5], І. Д. Фаріона, Т. М. Писаренко [6], В. В. Шкроміда [7] та ін. Варто відзначити, що дедалі посилюється необхідність розкриття особливостей організації управлінського обліку на прикладі підприємств пивоварної галузі з урахуванням існуючих наукових доробок.

**Мета статті** полягає у розкритті особливостей організації управлінського обліку на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Багато науковців дають своє визначення поняттю “управлінський облік”: в одних воно ширше, в інших – лаконічне, але найбільш точно відображає зміст управлінського обліку визначення, наведене у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [8, с. 870]. На думку З. В. Задорожного, управлінський облік є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих видів продукції (робіт, послуг), виконання робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів [1; 2]. Тобто у традиційному розумінні управлінський облік покликаний інформувати апарат управління підприємства про величину понесених витрат, їх доцільність та ефективність здійснення. Однак в умовах гострої конкурентної боротьби та впливу агресивного зовнішнього середовища на результати діяльності виникає необхідність перегляду традиційних функцій управлінського обліку. Враховуючи сучасні реалії ведення бізнесу, об'єктами останнього повинні бути всі операції та процеси, що

призводять до змін в активах підприємства та його зобов'язаннях. За таких міркувань організація управлінського обліку в аспектах інформаційного забезпечення системи управління діловою репутацією підприємства є актуальною та необхідною [7, с. 344]. Отже, управлінський облік є ефективним інструментом управління, тому що створює конкурентні переваги в ринковому середовищі, а саме забезпечує підприємство ключовою інформацією. На нашу думку, управлінський облік – це інтегрована система збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам щодо доходів і витрат підприємств з метою забезпечення ефективного управління собівартістю та отримання позитивного фінансового результату. Основними об'єктами управлінського обліку є витрати і доходи, які перегруповуються за їх цільовим призначенням (видами продукції, замовленнями, процесами, центрами відповідальності тощо). Система управлінського обліку є ефективною, адже вона дозволяє полегшити досягнення цілей організації з найменшими витратами на створення і функціонування самої системи.

Управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил. Його розробляє саме підприємство з урахуванням різних параметрів та чинників, тому обліковцям необхідно самостійно займатись організацією управлінського обліку в системі економічної інформації того чи іншого підприємства.

На нашу думку, доцільно виокремити певні етапи, що необхідні для ведення управлінського обліку на підприємствах пивоварної галузі, а саме: видання і затвердження управлінської облікової політики організації; створення і затвердження пакету внутрішніх організаційних стандартів управлінського обліку; затвердження форм первинних документів та звітності управлінського обліку; затвердження системи рахунків управлінського обліку; створення системи бюджетів пивоварних підприємств; вибір методики контролю над виконанням бюджетів та контроль за витратами.

Розглянемо більш детально етап створення системи бюджетів на пивоварних підприємствах. Бюджет представляє собою план, який охоплює всі аспекти господарських операцій на певний період у майбутньому; технологію проведення майбутніх витрат у відповідності з планами майбутніх доходів; кількісне вираження плану, інструмент координації та контролю за його виконанням [9, с. 469]. Отже, бюджет – це фінансовий документ, створений до виконання передбачених дій з метою формування прогнозу майбутніх фінансових операцій. Бюджет виступає засобом координації діяльності різних підрозділів підприємства. Він спонукає управлінців окремих ланок будувати свою діяльність, приймаючи до уваги інтереси підприємства загалом.

Кошторисами охоплюється виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво всього підприємства і його підрозділах, прибутки від всіх видів діяльності, окремих підрозділів, підприємства загалом.

У практичній діяльності розподіляють витрати на продукцію і витрати періоду [10]. Витрати на продукцію формують виробничу собівартість продукції у складі ціни, а витрати періоду на підприємствах пивоварної промисловості враховуються у ціні продукції через торговельну націнку.

Також важливим кроком у формуванні підсистеми управлінського обліку є власне постановка управлінського обліку, яка має бути ініційована вищим керівництвом

установи через усвідомлення своїх потреб в отриманні інформації для потреб управління. Для постановки управлінського обліку створюється робоча група, керівнику якої надаються широкі повноваження в частині отримання необхідної інформації від підрозділів; за необхідністю до складу робочої групи включаються зовнішні консультанти, які мають досвід такої роботи. Процес постановки управлінського обліку в установі потребує вирішення таких питань [3, 4]:

- вивчення потреб установи в потенційній інформації управлінського обліку з боку різних користувачів — керівників структурних підрозділів;

- визначення функціональних напрямів, за якими передбачена побудова або реструктуризація управлінського обліку;

- виявлення елементів існуючого в установі внутрішнього обліку в межах виокремлених функціональних напрямів і оцінка їх адекватності реальним господарським процесам, а також інформаційним потребам управлінського персоналу;

- розробка концепції управлінського обліку в установі та плану заходів з його побудови;

- розробка структури зон відповідальності управлінського персоналу;

- визначення основних елементів управлінського обліку в установі та консультативний супровід процесу впровадження.

Не менш важливою є інформація, яка формується на основі управлінського обліку та повинна відповідати вимогам, які є загальноприйнятими для облікових даних, а саме [6; 7]:

- своєчасність – необхідна інформація має випереджувати будь-які управлінські рішення. Відповідно порядок і частота надання цієї інформації мають відповідати характерові й періодичності розв'язуваних менеджментом завдань;

- цілісність, тобто інформація повинна бути комплексною та системною;

- корисність. Облікові дані повинні містити змістовну і доречну інформацію, яка слугуватиме для оцінки ситуацій, що складаються;

- гнучкість, яка передбачає в повному обсязі задоволення інформаційних запитів апарату управління підприємства відповідно до мінливості ринкового середовища;

- релевантність. Збір і систематизація облікових даних повинні забезпечувати простоту сприйняття та на основі прийнятих управлінських рішень дати можливість впливу на ситуації, що виникають в процесі господарювання;

- аналітичність, тобто облікова інформація повинна містити аналітичні (розгорнуті) дані, які можуть слугувати для проведення подальшого аналізу в просторі та часі;

- конфіденційність, яка притаманна обліковим даним та відповідно потребує належних ступенів захисту;

- диференційованість – інформація, яку отримує керівник має бути необхідною і разом із тим достатньою. Це, з одного боку, дасть змогу скоротити загальні інформаційні потоки, а з іншого, – не вноситиме плутанину за рахунок наявності й опрацювання непотрібної інформації;

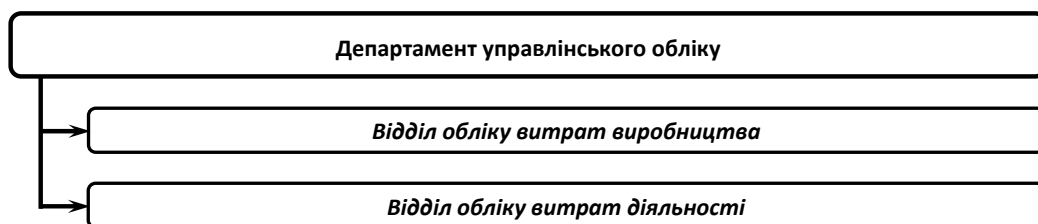
- доступність форми та змісту – необхідну інформацію слід викладати у доступній формі, придатній для сприйняття з боку менеджерів різних рівнів компетентності та освіти, а не у вигляді жорстко регламентованих звітних форм, як це прийнято в системі фінансового обліку;

– компактність – звітні форми, в яких надають управлінську інформацію, мають бути максимально спрощені, але разом із тим дозволяти контроль не лише підсумкових показників, а й їхніх окремих складових;

– варіативність – інформація має бути гнучкою щодо вибору найкращого варіанта дій із кількох альтернатив.

Також процес ведення управлінського обліку для прийняття рішень у напрямку забезпечення ефективної діяльності підприємства вимагатиме значної інформації зовнішнього середовища функціонування. Тому важливим у вказаному контексті є дотримання вимоги економічності, яка ґрунтується на співвідношенні “витрат – доцільності” обліково-аналітичних процедур. Мається на увазі, те, що понесені витрати на підготовку облікової інформації не повинні перевищувати економічний ефект від її використання [6, с. 457].

З нашої позиції, практичною формою організації обліково-аналітичного забезпечення управління на підприємстві є Департамент управлінського обліку. Створення даного департаменту має визначатися протоколом загальних зборів засновників підприємства. Порядок функціонування вказаного департаменту регламентовано Положенням “Про Департамент управлінського обліку”. Керівником цього підрозділу є директор департаменту, що підпорядковується генеральному директору та засновникам підприємства. Структурною одиницею департаменту є відділ. Департамент управлінського обліку пивоварного підприємства за власною структурою включає два відділи: 1) відділ обліку витрат виробництва; 2) відділ обліку витрат діяльності. Причиною створення цих відділів є комплексне інформаційне забезпечення потреб внутрішніх користувачів про витрати процесу створення споживчої цінності. Структура Департаменту управлінського обліку підприємства пивоварної галузі наведена на рис. 1.



**Рис. 1. Структура Департаменту управлінського обліку**

Отже, організація управлінського обліку на промисловому підприємстві є процесом переходу змісту методики в форму її практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі пивоварного підприємства є Департамент управлінського обліку.

Основними функціями Департаменту управлінського обліку витрат на підприємстві пивоварної галузі є:

– інформаційна – забезпечення управління промисловим підприємством сукупністю відомостей, що необхідні для прийняття оптимальних та ефективних управлінських рішень;

– комунікаційна – підготовка інформації з метою створення внутрішніх комунікаційних зв'язків в організаційно-управлінській структурі промислового підприємства;

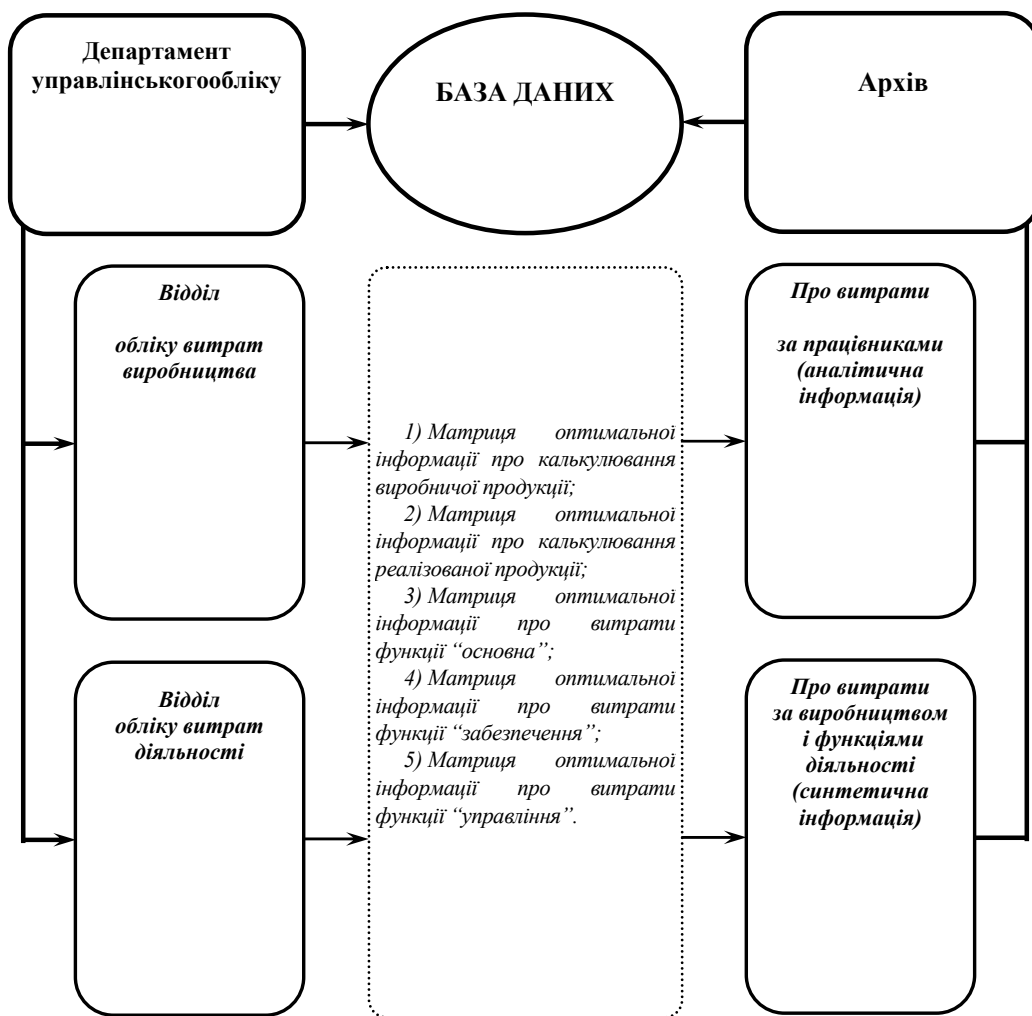
– контрольна – перевірка відповідності стану результатів діяльності підприємства до встановлених норм та вимог загалом;

прогнозна – передбачення майбутнього стану певних об'єктів промислового підприємства на основі аналізу його минулого і сучасного.

Додатковою функцією Департаменту управлінського обліку є аналітико-синтетична. Сутність цієї функції полягає в аналітико-синтетичній обробці інформації про факти витрат з первинних документів. Головною метою такої обробки є встановлення нових фактів зв'язку витрат з їх причиною – працівник. Дослідження фактів зв'язку витрат функція здійснює за допомогою аналізу і синтезу. Аналіз виконує розчленування фактів витрат на складові частини та виявлення їх причин. Синтез встановлює взаємозв'язки та властивості вказаних частин фактів витрат в цілісності об'єкта управлінського обліку витрат. Поєднання аналізу і синтезу в одну функцію дозволяє багатовекторно характеризувати факти витрат промислового підприємства. Результат операцій аналізу і синтезу знаходить своє відображення у вторинному документі. Метою створення вторинного документа є підготовка аналітичної інформації про факти відхилень від планових показників діяльності.

Практичним результатом організації Департаменту управлінського обліку на підприємстві є база даних про витрати в процесі створення споживчої цінності продукції. Метою створення бази даних є формування сукупності аналітико-синтетичних відомостей про витрати для внутрішніх користувачів, а саме: внутрішній контроль – аналітична інформація для моніторингу ризиків економічної загрози підприємства; виконавчий орган – синтетична інформація для прийняття управлінських рішень в динаміці витрат процесу створення споживчої цінності. Вказана база даних передбачає створення системи електронного ресурсу, що накопичує інформацію про факти витрат промислового підприємства в хронологічному та систематичному порядку. Підставою для формування вказаного ресурсу є сукупність управлінських звітів про витрати та зведених документів. Ці документи зберігаються в архіві матеріалів Департаменту управлінського обліку. Графічний вираз структури бази даних Департаменту управлінського обліку наведено на рис. 2.

Отже, організація управлінського обліку на промисловому підприємстві є процесом переходу змісту методик в формуї практичної діяльності. Такою формою в організаційно-управлінській структурі пивоварного підприємства є Департамент управлінського обліку. Метою створення цього департаменту є інформаційне забезпечення про аналітико-синтетичну структуру витрат, а саме: внутрішній контроль – аналітична інформація про витрати окремих працівників у процесі створення споживчої цінності; виконавчий орган – синтетична інформація про показники виробничої собівартості продукції, собівартості реалізованої продукції, собівартості споживчої цінності продукції, собівартості обслуговування споживчої цінності продукції та витрати за центрами відповідальності.



**Рис. 2. Структура бази даних Департаменту управлінського обліку**

**Висновки.** На основі проведеного дослідження можна зробити висновок, що організація управлінського обліку залежить від системи управління підприємством і передбачає облік необоротних і оборотних активів, зобов'язань, витрат і доходів у процесі постачальницько-заготівельної, виробничої, фінансово-збутової та організаційної діяльності. Доцільно виокремлювати етапи, які необхідно враховувати під час здійснення управлінського обліку на підприємствах пивоварної галузі, встановлювати форми документів та визначати правила його ведення, здійснювати підготовку висококваліфікованих спеціалістів з управлінського обліку, які змогли б організувати аналітичну роботу, забезпечити створення та функціонування управлінського обліку, є засадничими у функціонуванні департаменту управлінського обліку підприємств пивоварної галузі. Вважаємо, що добре організований

управлінський облік відповідно до існуючих викликів ринкових тенденцій і потреб менеджменту дозволить оптимізувати витрати підприємства, на достатньому рівні налагодити інформаційне забезпечення системи прийняття рішень з метою забезпечення ефективної діяльності останнього.

**Перспективи подальших досліджень.** Заслужують на увагу дослідження особливостей організації управлінського обліку в підприємствах інших видів діяльності.

#### Список використаних джерел

1. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності / З. В. Задорожний // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Тернопіль, 2004. – Вип. 3. – С. 185–196.
2. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : моногр. / З. В. Задорожний. – Тернопіль : Екон. Думка. – 2006. – 336 с.
3. Лукін В. Організація в провадження управлінського обліку [Електронний ресурс] / І. В. Луків // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – Режим доступу : <http://fkd.org.ua/article/view/25140/22597>.
4. Свірко С. В. Управлінський облік і аналіз у бюджетних установах : навч. посіб. [для студ. ВНЗ] [Електронний ресурс] / С. В. Свірко, А. П. Заросило. – К : КНЕУ, 2012. — 538 с. – Режим доступу : [http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k\\_obliku\\_v\\_kredytnyh\\_i\\_bjudzh.\\_ustanovah/ypr\\_ob\\_but\\_yst/](http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_obliku_v_kredytnyh_i_bjudzh._ustanovah/ypr_ob_but_yst/).
5. Пушкар М. С. Теорія і практика формування облікової політики : моногр. / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2009. – 260 с.
6. Фаріон І. Д. Управлінський облік : підруч. / І. Д. Фаріон, Т. М. Писаренко. – К. : Центр учб. літ-ри, 2012. – 792 с.
7. Шкроміда В. В. Організація управлінського обліку в системі управління діловою репутацією підприємства / В. В. Шкроміда // Бізнес-інформ. – 2013. – № 3. – С. 344–347.
8. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова [та ін.] / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – [6 – те вид. перероб. і допов.]. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
9. Бухгалтерський облік у сільському господарстві України : підруч. / за заг. ред. В. Я. Плаксієнка. – К. : Центр навч. літ-ри, 2005. – 490 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”: Затверджено наказом МФУ № 318 від 31.12.1999 р.

#### References

1. Zadorozhnyi Z. V. Upravlinskyi oblik vytrat periodu operatsiinoi diialnosti [Management accounting of expenses during operational activities]. Visnyk Ternopilskoi akademii narodnoho hospodarstva – Bulletin of Ternopil Academy of National Economy, 2004, Issue 3, p. 185-196 [in Ukrainian].
2. Zadorozhnyi Z. V. Vnutrishnohospodarskyi oblik u budivnytstvi: monohr. [Enterprise cost records in construction industry: monograph]. Ternopil: Ekon. Dumka, 2006, 336 p. [in Ukrainian].



3. Lukin V. Orhanizatsiia v provadzhennia upravlinskoho obliku [The organization and accounting process of management accounting]. Finansovo-kredytna diialnist: problemy teorii ta praktyky – Financial and credit activities: problems of theory and practice, from <http://fkd.org.ua/article/view/25140/22597> [in Ukrainian].
4. Svirko S. V. Upravlinskyi oblik i analiz u biudzhetykh ustanovakh [Management accounting and analysis in state-financed organizations]. K: KNEU, 2012, 538 p., from [http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k\\_obliku\\_v\\_kredytnyh\\_i\\_bjudzh.\\_ustanovah/ypr\\_ob\\_but\\_yst/](http://oef.kneu.edu.ua/ua/depts8/k_obliku_v_kredytnyh_i_bjudzh._ustanovah/ypr_ob_but_yst/) [in Ukrainian].
5. Pushkar M. S., Shchyrba M. T. Teoriia i praktyka formuvannia oblikovoi polityky : monohr. [Theory and practice of accounting policy formation: monograph]. Ternopil: Kart-blansh, 2009, 260 p. [in Ukrainian].
6. Farion I. D., Pysarenko T. M. Upravlinskyi oblik: pidruch. [Management accounting: a study guide]. Kyiv: Tsentр uchb.lit-ry, 2012, 792 p. [in Ukrainian].
7. Shkromyda V. V. Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v systemi upravlinnia dilovoiu reputatsiieiu pidpriemstva [The organization of management accounting within business reputation management]. Biznes-inform – Business-inform, 2013, No. 3, p. 344-347 [in Ukrainian].
8. Ohiichuk M. F., Plaksiienko V. Ya., Belenkova M. I. Finansovy ta upravlinskyi oblik za natsionalnymy standartamy: pidruch. [Financial and management accounting according to national standards: a study guide]. Kyiv: Alerta, 2011, 1042 p. [in Ukrainian].
9. Bukhhalterskyi oblik u silskomu hospodarstvi Ukrainy: pidruch. [Accounting in Ukraine's agriculture]. Kyiv: Tsentр navch.lit-ry, 2005, 490 p. [in Ukrainian].
10. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku № 16 “Vytraty”: Zatverdzheno nakazom MFU № 318vid 31.12.1999 r. [Regulation (standard) of accounting No. 16 “Expenses”: Order of the Ministry of Finance of Ukraine of 31.12.1999 No. 318] [in Ukrainian].

Редакція отримала матеріал 27 червня 2018 р.