

УДК 338.439:658.1](075.8)(477)

Кузик В.І.,
аспірант,

Львівський торговельно-економічний університет

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПИВОВАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Кузик В.І. Особливості управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості. У статті на основі аналізу фінансової звітності, стратегій розвитку діяльності систематизовано особливості управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості залежно від розміру підприємства. Встановлено, що малі підприємства характеризуються відсутністю впровадження управлінського обліку через відсутність зовнішнього фінансування та потребу в удосконаленні технологій виробництва. Середні та великі підприємства впроваджують управлінський облік шляхом фінансування нематеріальних активів. Наголошено, що основними причинами низької ефективності управлінського обліку малих підприємств є відсутність зовнішнього фінансування та потреба в оновленні основних засобів для забезпечення розвитку технологічного складника діяльності. Причинами недостатньої ефективності управлінського обліку середніх та великих підприємств виступають суттєвий знос нематеріальних активів, відсутність служби зі стратегічного управління та планування. У статті виділено основні потреби в упровадженні та вдосконаленні стратегічного управлінського обліку, який дасть змогу вести оперативний, поточний, стратегічний облік витрат, доходів, собівартості продукції, що суттєво залежить від макроекономічних чинників та особливостей діяльності (закупівлі сировини, ціна на яку коливається залежно від ринкової кон'юнктури та курсу валют), прибутковості.

Ключові слова: управлінський облік, нематеріальні активи, інноваційно-інформаційний складник, підприємства пивоварної промисловості, управлінська звітність.

Кузик В.И. Особенности управленческого учета на предприятиях пивоваренной промышленности.

В статье на основе анализа финансовой отчетности, стратегий развития деятельности систематизированы особенности управленческого учета предприятий пивоваренной промышленности в зависимости от размера предприятия. Установлено, что малые предприятия характеризуются отсутствием внедрения управленческого учета из-за отсутствия внешнего финансирования и потребности в совершенствовании технологий производства. Средние и крупные предприятия внедряют управленческий учет путем финансирования нематериальных активов. Отмечено, что основными причинами низкой эффективности управленческого учета малых предприятий являются отсутствие внешнего финансирования и потребность в обновлении основных средств для обеспечения развития технологической составляющей деятельности. В качестве причин недостаточной эффективности управленческого учета средних и больших предприятий выступают существенный износ нематериальных активов, отсутствие службы стратегического управления и планирования. В статье выделены основные потребности во внедрении и совершенствовании стратегического управленческого учета, который даст возможность вести оперативный, текущий, стратегический учет расходов, доходов, себестоимости продукции, которая существенно зависит от макроэкономических факторов и особенностей деятельности (закупки сырья, цена на которую колеблется в зависимости от рыночной конъюнктуры и курса валют), прибыльности.

Ключевые слова: управленческий учет, нематериальные активы, инновационно-информационная составляющая, предприятия пивоваренной промышленности, управленческая отчетность.

Kuzyk V.I. Features of management accounts in the enterprises of the brewing industry. The enterprises of the brewing industry are characterized by substantial depreciation of intangible assets, which indicates the need for the purchase of new information systems or the modernization of existing ones. In spite of the reduction of the wear of intangible assets, enterprises need funding of the innovation and information component of the development of management accounts. The research paper provides systematization, on the basis of the analysis of financial reports, of business development strategies, the peculiarities of management accounts of enterprises in the brewing industry, depending on the size of the enterprise. Management accounts of small enterprises in the brewing industry is characterized by the lack of external financing, development strategy, implementation of management accounts in the activities of enterprises. The core persons responsible for the management accounting are the head of the enterprise or chief accountant. Activity planning is based on historical data based on setting targets for sales of products, production, expenses and cost of production. It has been established that small enterprises are characterized by the lack of implementation of management accounts due to the lack of external financing and the need to improve production technologies.

Key words: management accounts, intangible assets, innovation and information component, enterprises of brewing industry, management reporting.

Постановка проблеми. Велику кількість наукових досліджень присвячено розробленню та шляхів реалізації управлінського обліку на основі формування форм управлінської звітності. У роботах автори виділяють принципи, форми, методи, етапи реалізації управлінського обліку. Проте відсутні ґрунтовні дослідження сучасного стану управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості залежно від розміру підприємства та організаційно-правової форми. Недостатньо дослідженою залишається проблематика впровадження управлінського обліку на підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Все більшу кількість праць присвячено управлінському обліку на підприємствах. Зокрема, варто виділити праці таких науковців, як: К.В. Безверхий [2], Л.В. Іванченкова [3], Г.О. Ткачук [3], Н.М. Купріна [4], В.В. Панков [5], В.Ф. Несветайло [5], А.В. Погосова [6], І.Б. Садовська [12], М.П. Попович [13], С.І. Головацька [13], О.В. Фоміна [15], Н.С. Хаймьонова [16], К.В. Шевчук [17]. Частково проблематика формування внутрішньої управлінської звітності розглянута у роботах [2–6; 12–13; 15–17]. Разом із тим систематизація проблем, особливостей та сучасного стану впровадження управлінського обліку на підприємствах відсутня.

Формулювання цілей статті. Оскільки аналіз тенденцій управлінського обліку є одним з основних етапів його впровадження або вдосконалення, що дає змогу здійснити виокремлення першочергових проблем та

сформулювати пропозиції щодо їх усунення, то доцільно виділити сучасні особливості управлінського обліку підприємств пивоварної промисловості в Україні.

Виклад основного матеріалу. В Україні впровадження управлінського обліку в цілому залежить від можливостей фінансування підприємств власної діяльності. Фактично сьогодні на практиці під час складання управлінської звітності не дотримуються базові теоретико-практичні принципи: системності, обачності, перевірки у часі, якісної суттєвості, автоматизації та технологічності, гнучкості, оперативності, достовірності, професійного судження та інтегрованої інформаційної системи.

Н.М. Купріна [4] зазначає, що сьогодні розвиток управлінського обліку перебуває на етапі зародження інноваційних систем (системи калькуляції АВС, «точно в строк», стратегічний управлінський облік), де зовнішнє середовище є визначальним чинником впливу на його формування.

При цьому провідною системою виступає стратегічний управлінський облік. В.В. Панков та В.Ф. Несветайлов [5] визначають стратегічний управлінський облік як такий, що спрямовується на підтримку стратегічно орієнтованих рішень, тісно пов'язаний із ринковою орієнтованою зовнішньою інформацією, яка має фінансовий і нефінансовий характер, спрямований не тільки на фіксацію конкретних трендів, тенденцій, а більше на відстеження трендів, тенденцій або суттєвих

змін, оперує плановими і прогнозними даними довгострокового характеру.

Стратегічний управлінський облік здійснюється на основі впровадження центрів відповідальності. Як зазначають М.П. Попович та С.І. Головацька [13], управлінський облік за центрами відповідальності на підприємствах пивоварної промисловості повинен функціонувати паралельно з традиційною системою бухгалтерського обліку і може бути впроваджений за умови, що на підприємстві чітко визначені сфери відповідальності й конкретизована відповідальність керівників центрів відповідальності за результати роботи

Дослідження особливостей управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості доцільно здійснити на основі аналізу фінансової звітності, зокрема динаміки фінансування активів, кредитування, наявності стратегії, особливостей діяльності, потреби у плануванні, принципів ведення бухгалтерського обліку.

Для аналізу інформаційного забезпечення управлінського обліку на підприємствах пивоварної промисловості доцільно проаналізувати динаміку нематеріальних активів, адже саме ця стаття фінансової звітності

свідчить про наявність програмного забезпечення, що дає змогу автоматизувати не лише бухгалтерський облік, а й управлінський. У бухгалтерському обліку нематеріальним визнається актив, який не має матеріальної форми і може бути достовірно ідентифікований (п. 4 П(С)БО 8). Так, до НА належать право користування майном, авторське та суміжні з ним права, включаючи права на комп'ютерні програми та бази даних (п. 4 П(С)БО 8). Сьогодні підприємства використовують у роботі 1С.7 та 1С.8. При цьому остання версія програмного забезпечення дає змогу паралельно з бухгалтерським обліком вести управлінський облік [11].

Для дослідження особливостей управлінського обліку вибрано такі підприємства: ПАТ «Агрокомплекс «Хмільникпродукт», ТОВ «Бердичівський пивоварний завод» (мале підприємство), ПАТ «Буський пивоварний завод» (мале підприємство), ПАТ «Оболонь» (велике підприємство), ПАТ «Карлсберг Україна» (велике підприємство), ПАТ «Сан ІнБев Україна» (велике підприємство), ПАТ «Опілля» (середнє підприємство).

У табл. 1 відображено динаміку нематеріальних активів зазначених підприємств у 2013–2017 рр.

Таблиця 1

Динаміка нематеріальних активів підприємств пивоварної промисловості у 2013–2017 рр.

Актив	2013	2014	2015	2016	2017	2017 (на кінець року)	Темп росту, %
ПАТ «Оболонь» (велике підприємство)							
Балансова вартість на початок року	15858	22498	36191	31005	9810	8337	-47,43
Первісна вартість на початок року	47102	56721	77190	80415	43114	43259	-8,16
Амортизаційні відрахування	31244	34223	40999	49410	-33304	-34922	-211,77
Знос	0,66	0,60	0,53	0,61	-0,77	-0,81	-221,70
ПАТ «Опілля» (середнє підприємство)							
Балансова вартість на початок року	0	0	10	7	4	1	-
Первісна вартість на початок року	17	17	27	27	27	27	58,82
Амортизаційні відрахування	17	17	17	20	23	26	52,94
Знос	1,00	1,00	0,63	0,74	0,85	0,96	-3,70
ПАТ «Карлсберг Україна» (велике підприємство)							
Балансова вартість на початок року	10940	16483	21932	23188	25945	27714	153,33
Первісна вартість на початок року	47059	61261	74567	86193	98694	111394	136,71
Амортизаційні відрахування	36119	44778	52635	63005	72749	83680	131,68
Знос	0,77	0,73	0,71	0,73	0,74	0,75	-2,13
ПАТ «Сан ІнБев Україна» (велике підприємство)							
Балансова вартість на початок року	13522	10513	8729	6437	13064	16637	23,04
Первісна вартість на початок року	57106	61181	65885	68442	50917	56315	-1,39
Амортизаційні відрахування	43584	50668	57156	62005	37853	39678	-8,96
Знос	0,76	0,83	0,87	0,91	0,74	0,70	-7,68

Джерело: розраховано автором на основі річної фінансової звітності підприємств

Підприємства пивоварної промисловості характеризуються суттєвим зносом нематеріальних активів, що свідчить про потребу у придбанні нових інформаційних систем або модернізації наявних. Незважаючи на скорочення зносу НА, підприємства потребують фінансування інноваційно-інформаційного складника розвитку управлінського обліку.

У табл. 2 систематизовано особливості фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості в Україні, на основі якої можливо виділити особливості управлінського обліку.

Обов'язки з ведення управлінського обліку на підприємствах (переважно на малих та середніх) покладені на головного бухгалтера, фінансового директора або фінансову службу. Організаційна структура підприємств пивоварної промисловості є лінійно-функціональною (виробничі цехи, виробничі лабораторії, склади готової продукції, сировини, відділ бухгалтерії на чолі з директором).

Основні ризики діяльності підприємств пивоварної промисловості: сезонність, коливання курсу валют, купівельної спроможності населення. Конкуренція в галузі надзвичайно висока. Виокремлені особли-

вості діяльності підприємств пивоварної промисловості свідчать про потреби в упровадженні та вдосконаленні стратегічного управлінського обліку, який дасть змогу вести оперативний, поточний, стратегічний облік витрат, доходів, собівартості продукції, що суттєво залежить від макроекономічних чинників та особливостей діяльності (закупівлі сировини, ціна на яку коливається залежно від ринкової кон'юнктури та курсу валют), прибутковості.

Таким чином, для малих підприємств пивоварної промисловості можна виокремити такі особливості управлінського обліку:

- відсутність зовнішнього фінансування, стратегії розроблення, впровадження управлінського обліку в діяльність підприємств, що зумовлено першочерговою потребою в оновленні технологій виробництва продукції на основі самофінансування;

- діяльність здійснюється на основі використання лінійно-функціональних структур управління, а тому основними відповідальними особами за ведення управлінського обліку є керівник підприємства або головний бухгалтер. Відповідно покладення обов'язків щодо управлінського обліку на зазначених осіб зумов-

Таблиця 2

Особливості фінансової діяльності підприємств пивоварної промисловості в Україні

Підприємство	Стратегія	Фінансування діяльності	Динаміка нематеріальних активів
ПАТ «Агрокомплекс «Хмільникпродукт»	Вихід на міжнародні ринки збуту, розширення діяльності з виробництва пива, підтримання якості продукції, використання нових технологій у виробництві, розширення асортименту, досягнення 100% реалізація продукції	Самофінансування	Відсутні НА, а тому відсутні інформаційні системи для ведення управлінського обліку
ТОВ «Бердичівський пивоварний завод»	Вдосконалення технологій виробництва для зменшення шкідливого впливу на зовнішнє середовище, збільшення обсягів виробництва та збуту продукції	За рахунок власного прибутку	Відсутні НА
ПАТ «Буський пивоварний завод»	Вдосконалення технологій виробництва та розроблення нових сортів продукції, проведення реконструкції обладнання,		Самофінансування, відсутність зовнішніх джерел фінансування
ПАТ «Оболонь»	Розширення виробництва, впровадження інновацій, утримання позицій на ринку, забезпечення високої якості продукції та збереження навколишнього середовища, впровадження інноваційних та енергозберігаючих технологій	Капітальні інвестиції за рахунок власних коштів та кредитування	Позитивна динаміка НА, суттєвий знос НА
ПАТ «Карлсберг Україна»	Реалізація стратегії утримання ринкових позицій лідера, інвестування в розвиток діяльності, захист навколишнього середовища, впровадження продуктивних інновацій	Самофінансування, короткострокове, довгострокове кредитування, випуск боргових цінних паперів	Позитивна незначна динаміка зростання НА.
ПАТ «Сан ІнБев Україна»	Збільшення власної частки на ринку пива, впровадження ефективних технологій продажів та вдосконалення виробництва пива, підтримка соціальних проектів, спрямованих на розвиток відповідального споживання, збільшення прибутку	Самофінансування, короткострокове, довгострокове кредитування, випуск боргових цінних паперів	Не значна позитивна динаміка НА
ПАТ «Опілля»	Впровадження нових технологій, нових видів продукції, патентів, збільшення обсягів продажів продукції	Самофінансування та короткострокове кредитування	Темпи зростання НА несуттєві

Джерело: складено автором

лює недотримання принципу компетентності, своєчасності, оперативності його реалізації. Відповідно, основним центром відповідальності є директор, що не відповідає сучасним тенденціям до встановлення центрів відповідальності за окремими напрямками діяльності та відділами підприємства;

– відсутність інноваційно-інформаційного складника, який має забезпечувати ведення управлінського обліку в сучасних ринкових умовах, відсутність фінансування нематеріальних активів;

– планування діяльності здійснюється на основі історичних даних шляхом установа цільових показників обсягів продажів (реалізації) продукції, виробництва, витрат та собівартості продукції.

Управлінський облік середніх та великих підприємств характеризується:

– впровадженням систем управління (якістю продукції, безпекою, екологічного управління);

– ухваленням стратегій розвитку діяльності, впровадження інноваційних підходів до вдосконалення організаційних структур;

– реалізацією оперативного управління діяльністю, оперативного, поточного та стратегічного управлінського обліку, формуванням внутрішньої звітності та планів, ухваленням стратегії розвитку, річних бюджетів, реалізацією та контролем бізнес-планів, розробленням та реалізацією поточних фінансових планів діяльності, забезпеченням роботи системи внутрішнього та зовнішнього контролю над діяльністю підприємств;

– створенням центрів відповідальності, що свідчить про початковий етап упровадження сучасних інноваційних підходів до управлінського обліку, який базується на використанні інформаційних систем та технологій, які дають змогу автоматизувати управлінський облік, у тому числі формування, розроблення управлінської звітності для цілей керівництва.

Варто відзначити, що у великих підприємствах не створено комітетів зі стратегічного планування або спеціального відділу, що може свідчити про існування

центрів відповідальності за управлінський облік (ПАТ «Карлсберг Україна») [10, с. 29].

У табл. 3 відображено стан стратегічного управлінського обліку залежно від напрямів та розміру підприємств пивоварної промисловості.

Із даних табл. 3 очевидно, що малі підприємства характеризуються низьким рівнем управлінського обліку, реалізацію якого переважно покладено на генерального директора або головного бухгалтера. На середніх підприємствах управлінський облік перебуває на етапі впровадження, при цьому обов'язки його впровадження та реалізації покладено на генерального, комерційного, фінансового директорів та фінансову службу. Великі підприємства, незважаючи на достатньо високий рівень розвитку управлінського обліку, потребують упровадження служби (комітету) зі стратегічного планування та управління, адже обов'язки з розроблення та реалізації управлінських планів, формування управлінської звітності покладено на фінансову службу, комерційного, фінансового директора.

Дослідження проблематики формування внутрішньої управлінської звітності на підприємствах пивоварної промисловості дало змогу виявити ключові проблеми: недотримання принципів складання внутрішньогосподарської звітності, відсутність інформаційно-інноваційного забезпечення, слабкість документації та регламентування, організаційно-методичних стандартів складання, невідповідність вимогам менеджменту, несвоєчасність подання, відсутність ефективних взаємозв'язків між суб'єктами звітності та недостатня ефективність бізнес-процесів.

Висновки. Управлінський облік малих підприємств пивоварної промисловості характеризується відсутністю зовнішнього фінансування, стратегії розроблення, впровадження управлінського обліку в діяльність підприємств. Основними відповідальними особами за ведення управлінського обліку є керівник підприємства або головний бухгалтер. Відсутній інноваційно-інформаційний складник управлінського обліку. Планування діяльності здійснюється на основі

Таблиця 3

Стан стратегічного управлінського обліку залежно від напрямів та розміру підприємств пивоварної промисловості

Напрямок	Підприємство			Відповідальні особи
	Великі	Середні	Малі	
Визначення основних напрямів діяльності (стратегії)	***	***	**	Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, генеральний директор, комерційний директор
Затвердження планів діяльності (бізнес-планів)	***	**	-	Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, генеральний директор, комерційний директор
Затвердження річного фінансового звіту або балансу, або бюджету	***	*	-	Генеральний директор, комерційний директор, головний бухгалтер
Реалізація оперативного, поточного та стратегічного управлінського обліку, формування внутрішньої звітності та планів	***	**	*	Генеральний директор, комерційний директор, фінансовий директор та фінансова служба, головний бухгалтер

Примітка: *** – управлінський облік за відповідним напрямом упроваджено на високому рівні (автоматизований, напівавтоматизований); ** – управлінський облік за відповідним напрямом упроваджено на середньому рівні (напівавтоматизований, розроблено форми управлінської звітності); * – управлінський облік за відповідним напрямом упроваджено на низькому рівні (впроваджені деякі форми управлінської звітності, ведуться плани обсягів продажів); – управлінський облік за напрямом відсутній.

Джерело: складено автором на основі річної фінансової звітності підприємств

історичних даних шляхом встановлення цільових показників обсягів продажів (реалізації) продукції, виробництва, витрат та собівартості продукції.

Великі та середні підприємства пивоварної промисловості характеризуються впровадженням систем управління, ухваленням стратегій розвитку діяльності, впровадженням інноваційних підходів до вдосконалення організаційних структур та управлінського обліку, затвердженням планів діяльності (бізнес-планів), затвердженням річного фінансового звіту або балансу, або бюджету, реалізацією оперативного,

поточного та стратегічного управлінського обліку, формуванням внутрішньої звітності та планів.

Основними причинами низької ефективності управлінського обліку малих підприємств є відсутність зовнішнього фінансування та потреба в оновленні основних засобів для забезпечення розвитку технологічного складника діяльності. Причинами недостатньої ефективності управлінського обліку середніх та великих підприємств виступають суттєвий знос нематеріальних активів, відсутність служби зі стратегічного управління та планування.

Список використаних джерел:

1. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України. URL: <https://smida.gov.ua/db/emitent/find> (дата звернення: 15.09.2018).
2. Безверхий К.В. Формування внутрішньогосподарської (управлінської звітності) підприємства. Економіка підприємств. 2015. Вип. 2. С. 49–55.
3. Іванченкова Л.В., Ткачук Г.О. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом. Економіка харчової промисловості. 2016. Т. 8. Вип. 1. С. 73–80.
4. Купріна Н.М. Стратегічний управлінський облік як інструмент забезпечення конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства. Економіка харчової промисловості. 2017. Т. 9. № 3. С. 45–51.
5. Панков В.В., Несветаило В.Ф. Базові принципи і допущення стратегічного управлінського обліку. Міжнародний бухгалтерський облік. 2012. № 7. С. 2–7.
6. Погосова А.В. формування внутрішньої управлінської звітності. URL: http://base.dnsgb.com.ua/files/journal/Agroinkom/agroinkom2008-5-6/agroinkom2008-5-6_116-118.pdf (дата звернення: 15.09.2018).
7. Публічне акціонерне товариство «САН ІнБев Україна». URL: <https://smida.gov.ua/db/participant/30965655> (дата звернення: 15.09.2018).
8. Річна інформація емітента цінних паперів за 2016 рік ПАТ «Опілля». URL: <https://opillia.com/upload/iblock/ee6/ee670517849aa037c77ce77c208d6c69.pdf> (дата звернення: 15.09.2018).
9. Річна інформація емітента цінних паперів за 2017 рік ПАТ «Опілля». URL: <https://opillia.com/upload/iblock/afc/afcbcd3f128127842ed9d99aa077bfaa.pdf> (дата звернення: 15.09.2018).
10. Річна регулярна інформація ПАТ «Карлсберг Україна». URL: https://carlsbergukraine.com/media/23493/godovoy-otchet-2017-27_04_18.pdf (дата звернення: 15.09.2018).
11. Савченко О. Програмне забезпечення на підприємствах: облік на прикладах. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/Programmnoe-obespechenie-na-predpriyatii-uchet-v-primerax> (дата звернення: 15.09.2018).
12. Садовська І.Б. Вимоги до формування управлінської звітності сільськогосподарських підприємств. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/1730.pdf> (дата звернення: 15.09.2018).
13. Попович М.П., Головацька С.І. Управлінська звітність підприємств з виробництва пива: принципи, функції, вимоги. Ефективна економіка. 2018. Вип. 4. С. 2–6.
14. Фінансова звітність ПАТ «Карлсберг Україна». URL: <https://carlsbergukraine.com/kompan-ya/akf-oneram/zagal-na-pfomaf-ya/#Фінансовазвітність> (дата звернення: 15.09.2018).
15. Фоміна І.А. Управлінська звітність у системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства. Вісник ОНУ ім. І.І. Мечникова. 2016. Вип. 6(48). С. 201–205.
16. Хаймьонова Н.С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 5. С. 1044–1047.
17. Шевчук К.В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2016. Вип. 6(3). С. 137–140.