

І.М. Вигівська, к.е.н., доц.

Житомирський державний технологічний університет

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ НЕЗАВЕРШЕНОГО ВИРОБНИЦТВА ПИВОВАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Проаналізовано сучасний стан пивоварних підприємств України, виявлено тенденції розвитку даної галузі та ідентифіковано організаційно-технологічні особливості функціонування суб'єктів господарювання в галузі пивоваріння. Досліджено обліково-контрольне забезпечення управління процесом виробництва на пивоварних підприємствах, що дозволило встановити проблемні питання організаційно-методичних положень бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва підприємств галузі пивоваріння. Теоретично обґрунтовано доцільність застосування на досліджуваних підприємствах концепції калькулювання АВС, зокрема ідентифіковано АВС-операції, їх співвідношення з переділами технологічного процесу пивоваріння, а також визначено можливі бази розподілу витрат. У частині контролю незавершеного виробництва підприємств галузі пивоваріння визначено напрями організаційного та методичного характеру щодо вирішення виявлених проблемних питань. Розроблені пропозиції дозволяють у подальших дослідженнях удосконалити обліково-контрольне забезпечення управління незавершеним виробництвом на пивоварних підприємствах задля мінімізації виробничих витрат, браку виробництва та відходів

Ключові слова: *виробництво; незавершене виробництво; витрати; виробничі витрати; облік; контроль; калькулювання.*

Постановка проблеми. Починаючи з виникнення у 2008 році фінансової кризи і до сьогодні, на вітчизняному ринку пивоваріння спостерігаються негативні тенденції його розвитку, що прямо залежать від купівельної спроможності населення, наявності недорогої якісної сировинної бази, її імпортних 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.

Описана вище економічна ситуація зумовлює необхідність підвищення якості управління діяльністю підприємств галузі пивоваріння через вивчення стану та проблем інформаційного забезпечення управління витратами.

В умовах господарських відносин питання оптимізації витрат діяльності завжди залишається актуальним. Враховуючи кризові явища пивоварної галузі переробної промисловості, варто зазначити, що наразі пивоварні підприємства потребують проведення досліджень щодо управління виробничими витратами, розподілу непрямих витрат, формування виробничої та повної собівартості пива і його незавершеного виробництва. Останнє, безпосередньо, впливає на калькулювання собівартості продукції підприємств досліджуваної галузі, а відповідно має прямий зв'язок з удосконаленням обліково-контрольного забезпечення управління незавершеним виробництвом пивоварних підприємств для цілей бюджетування, стратегічного планування та розробки стратегії розвитку суб'єкта господарювання в цілому.

Метою дослідження є ідентифікація проблемних питань обліково-контрольного забезпечення управління незавершеним виробництвом на пивоварних підприємствах та пошук шляхів їх вирішення задля мінімізації виробничих витрат, браку виробництва та відходів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження питань бухгалтерського обліку та контролю виробничих витрат, процесу виробництва продукції та незавершеного виробництва проводилися в наукових працях вітчизняних вчених: І.О. Белебехи, М.О. Блатова, С.В. Бойко, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, М.В. Кужельного, А.М. Кузьмінського, В.Г. Лінника, В.Ф. Максимової, Л.В. Нападівської, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка та ін. Однак, враховуючи кризові явища у пивоварній галузі, актуальним залишається дослідження сучасного стану організації та ведення бухгалтерського обліку й контролю виробництва продуктів пивоваріння, що, практично, не знайшло свого розкриття у наукових доробках вказаних вище вчених.

Викладення основного матеріалу. Пивна індустрія займає значну нішу в переробній промисловості світу та України. Вона є прибутковою не лише для інвесторів і безпосередніх виробників, а й для держави. Останнє обумовлюється тим, що пивоварні підприємства є великими платниками податків, а враховуючи специфіку продукту, і місцевих зборів. Даний продукт є досить рентабельним і популярним, тому вкладання коштів у його виробництво передбачає досить вигідні фінансові перспективи [9]. За даними інтернет-порталу «Бізнес

України», наразі виробництвом пива в Україні займається 194 суб'єкти господарювання [4], обсяги виробництва яких дозволили нашій державі займати п'яте місце в Європі по пивоварінню. Експорт українського пива здійснювався в 42 країни.

Однак у 2013 році відбулося стрімке падіння пивоварного ринку України. Визначальним чинником цієї тенденції стало зниження купівельної спроможності населення разом із підвищенням цін на пиво приблизно на 11 % у річному вираженні, що пов'язано зі зростанням собівартості виробництва. Окрім загальноекономічної ситуації в країні, також негативно впливає на зростання галузі введення протягом останніх трьох років усе нових законодавчих ініціатив у сфері оподаткування і продажу пива. Так на обсягах продажів негативно позначилися підвищення податку на хмелярство і виноградарство, стан акцизного податку, а також регуляторні ініціативи цілого ряду місцевих рад про заборону продажу пива у вечірній і нічний час. У сукупності усе це катастрофічно відобразилося на роботі пивоварної галузі в цілому [9].

Наразі держава продовжує регулювання цін на продукцію пивоварної галузі, зокрема, Державною фіскальною службою України заплановано підвищити вартість пива (протягом 2015 року) до 100 %. Зауважимо, що на початку 2015 року акциз на пиво зріс до 5 %, що спричинило підвищення цін, так і зменшення обсягів виробництва.

У 2014 році Україна експортувала пиво на суму 110,730 млн. дол., тоді як імпорт становив 42,757 млн. дол. [1].

За даними 2014 року, Україна скоротила експорт пива на 45,5 % (Російська Федерація та країни СНД), імпорт – на 10,1 % (Російська Федерація, Бельгія, Німеччина і Чехія) [7].

В цілому виробництво пива за останні роки скоротило свої обсяги, зокрема, у 2014 році виготовлено на 9,3 % менше, ніж у минулому (2013) році, а 2015 рік характеризується подальшим скороченням виробництва на 4–7 %. Зауважимо, що у 2013 році 86 % ринку пива України займали три найбільші пивоварні компанії: ПАТ «САН ІнБев Україна», ПАТ «Карлсберг Україна» та ПАТ «Оболонь», які у 2014 році зайняли вже 90 % ринку.

Про негативні тенденції у галузі пивоваріння також говорять і дані офіційного сайту Державної служби статистики України [3] про обсяги виробництва пива у 2011–2014 роках, які систематизовано на рисунку 1.

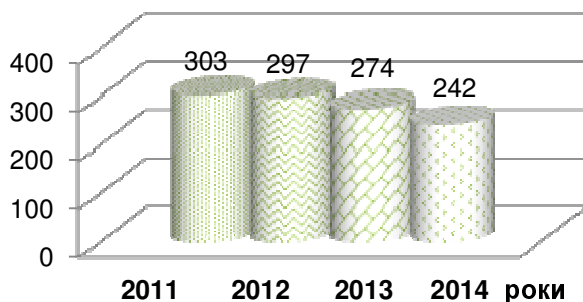


Рис. 1. Обсяги виробництва пива солодового (крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю не більше 0,5 %) в Україні за 2011–2014 роки, млн. дол.

Як можна побачити з цього рисунка, щороку спостерігається тенденція до зниження обсягів виробництва пива солодового, зокрема, найбільший спад, порівняно з попередніми роками, зафіксовано у 2014 році.

Обсяг виробництва пива в Україні за 1 квартал 2015 року (крім пива безалкогольного та пива з вмістом алкоголю менше 0,5 %) становить 34,1 млн. дол., тобто 74,9 %, до аналогічного періоду 2014 року.

При цьому за звітний період, за даними галузевої асоціації «Укрпиво» [5], одночасно скоротилися і обсяги виробництва солоду на 6,8 % до 71,6 тис. тонн.

Досліджуючи пивоварний ринок в Україні та його основних лідерів, а також виходячи з того, що очікуваним результатом діяльності будь-якого підприємства є прибуток, проаналізуємо величину та структуру витрат і доходів, фінансовий результат їх господарської діяльності (табл. 1).

Таблиця 1

Основні показники діяльності лідерів ринку пивоваріння в Україні за 2014 рік, тис. грн.

Фінансовий показник	ПАТ «Оболонь» [11]	ПАТ «Карлсберг Україна» [10]	ПАТ «САН ІнБев Україна» [12]
1	2	3	4

Витрати			
Собівартість реалізованої продукції	2451112	2007891	2334737
Адміністративні витрати	189329	151831	267114
Витрати на збут	847429	777794	989059
Інші операційні витрати	393263	2593	38525
Фінансові витрати	195268	2427	236140
Інші витрати	802002	41495	1144
Разом	4878403	2984031	3866719
Частка собівартості реалізованої продукції в загальній сумі витрат, %	50,24	67,29	60,38
Доходи			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3189907	3463868	3317232

Закінчення табл. 1

1	2	3	4
Інші операційні доходи	442476	63798	57839
Дохід від участі в капіталі	8319	-	-
Інші фінансові доходи	55105	493379	1872
Інші доходи	196975	12178	-
Разом	3892782	4033223	3376943
Частка чистого доходу від реалізації продукції у загальній сумі доходу, %	81,94	85,88	98,23
Фінансові результати			
Фінансовий результат від діяльності підприємства до оподаткування	(575051)	1049192	(489776)

Проведене дослідження (табл. 1) дозволило зробити висновок, що собівартість реалізації готової продукції, яка враховує виробничу собівартість пива, займає більш ніж 50 % витратної частини діяльності та досягає досить значних розмірів – більше 67 %. Дана ситуація зумовлена дороговартісними сировинною базою та основними виробничими засобами пивоварних підприємств, значними витратами на оплату праці висококваліфікованих кадрів (як виробничого персоналу, так і керуючого складу), податковим тиском на продукти пивоваріння тощо.

Проаналізувавши доходи лідерів ринку пивоваріння в Україні за 2014 рік, можемо зробити висновок, що найбільшу суму доходів отримало ПАТ «Карлсберг Україна» – 4033223 тис. грн., а найменшу ПАТ «САН ІнБев Україна» – 3376943 тис. грн. Однак, незважаючи на високу доходність вказаних підприємств, лише ПАТ «Карлсберг Україна» у 2014 році було прибутковим. Варто зауважити, що частка чистого доходу від реалізації продукції в загальній сумі доходів становить від 81 % і сягає більше 98 %, що говорить про максимально наближену спеціалізацію підприємства на виготовленні пива.

Отже, аналіз собівартості реалізації продуктів пивоваріння, доходів від їх реалізації та фінансові результати вказують на необхідність пошуку нових шляхів управління, що забезпечувало б оптимізацію виробничих витрат пивоварних підприємств, рентабельність їх продукції та її конкурентоспроможність. Вказані вище економічні та політичні фактори, асортимент пива (наразі в Україні нараховується більш ніж 400 сортів і видів пива), організаційно-технологічні особливості діяльності пивоварних підприємств ускладнюють процеси ціноутворення, формування інформаційного забезпечення управління виробничими витратами та незавершеним виробництвом, відповідного контролю тощо. Тому зупинимось більш детально на питаннях бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств.

Спершу виділимо основні технологічні особливості пивоварних підприємств, які впливають на організацію та ведення бухгалтерського обліку незавершеного виробництва, та проблеми в цьому напрямі:

1) виробництво пива передбачає підготовку до початку циклу виробництва пива; очищення, сортування солоду і ячменю, що використовується як не солодова сировина, дроблення зернопродуктів (солоду, ячменю, рису); отримання пивного сусла через затирання і оцукрення, затор, фільтрування, кип'ятіння з хмелем, відділення від хмельової дробини, освітлення сусла та його охолодження; підготовку дріжджів; зброджування пивного сусла; доброджування і дозрівання пива; фільтрування пива; розлив готового пива в пляшки, іншу тару;

2) процес пивоваріння досить розтягнутий у часі, що актуалізує питання контролю за виробничими витратами, розподілом непрямих (накладних) витрат, незавершеним виробництвом, браком та відходами;

3) технологія пивоваріння є складною та містить значну кількість технологічних переділів (переділи представлені цехами – солодовий, варильний, бродильний та лагерний цехи, цех розливу) та технологічних (господарських) операцій.

Як зазначає М.І. Скрипник, постійне прагнення до впровадження у вітчизняній теорії та практиці зарубіжного досвіду вимагає перегляду доцільності застосування зарубіжних систем калькулювання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. Одним з інструментів удосконалення калькуляційних систем та інноваційних методів управлінського обліку є Activity Based Costing (або ABC) – 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 [13, с. 176].

ABC-метод базується на тому, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій, у результаті яких і виникають витрати. ABC-калькулювання не тільки надає інформацію про собівартість продукції, але також допомагає менеджерам знижувати споживання ресурсів. Метод ABC може безпосередньо сприяти цьому шляхом посилення контролю за іншими операціями, що викликає виникнення накладних витрат. Даний метод також забезпечує і контролює взаємозв'язок між тими, хто веде господарську діяльність (або виконує певні функції), і тими, хто використовує продукцію, отриману в результаті діяльності перших [6, с. 190].

Вахрушина М.А. визначає таку послідовність побудови методу ABC-калькулювання:

1) бізнес підприємства ділиться на основні види діяльності (функції, операції). Такими видами можуть бути замовлення на постачання матеріалів; експлуатація основного та допоміжного обладнання, контроль якості напівфабрикатів і готової продукції їх транспортування тощо. Кількість видів діяльності залежить від її складності. Накладні витрати ідентифікуються із видами діяльності;

2) для кожного виду діяльності вибирається окремий носій витрат у відповідних одиницях виміру. При цьому дотримуються таких правил: простота в отриманні даних, що належать до цього носія, та ступінь відповідності виміру витрат через носія до їх справжнього значення;

3) оцінюється вартість одиниці носія витрат шляхом ділення суми накладних витрат по кожній функції на кількісне значення відповідного носія витрат;

4) визначається собівартість продукції. Для цього вартість одиниці носія витрат множиться на їх кількість за тими видами діяльності, виконання яких необхідне для виготовлення продукції [2, с. 148].

Отже, об'єктом обліку витрат при методі ABC є окремий вид діяльності (функція, операція), а об'єктом калькулювання – вид продукції

(робіт, послуг). Даний метод є альтернативою для позамовного методу калькулювання собівартості. Він ефективний для підприємств з високим рівнем накладних витрат [2, с. 148].

Миронова Ю.Ю. стверджує, що ABC-метод можна визначити як метод планування, контролю та аналізу собівартості продукції, робіт і послуг на основі розрахунку сукупності спожитих ресурсів для забезпечення виконання тієї або іншої функції чи здійснення процесу виробництва продукції. Цей метод дозволяє найбільш точно визначити вартість та ефективність операцій процесу, розпізнати причинно-наслідковий зв'язок між чинниками формування собівартості й процесами [8, с. 323].

Доведена зарубіжним досвідом ефективність застосування в діяльності промислових підприємств ABC-методу є підставою його впровадження у практику вітчизняних пивоварних підприємств. Для цього виділено основні ABC-операції, що здійснюються на усіх технологічних переділах пивоваріння (солодовий, варильний, бродильний та лагерний переділи, переділ розливу), – це експлуатація та налагодження обладнання, використання роботи найманих працівників, контроль якості, оформлення замовлень. На кожному технологічному переділі (бізнес-процесі) акумулюватиметься вартість незавершеного виробництва конкретного продукту, що є напівфабрикатом готового пива. Тобто, у технологічному переділі відбувається та відображається в обліку певний етап обробки сировини (ABC-операція), що утворює об'єкт витрат. Останній являє собою об'єкти незавершеного виробництва, що формуються на кожному технологічному переділі, та на які буде списуватись вартість операцій.

Виходячи з цього, доцільним є виділення об'єктів витрат незавершеного виробництва для пивоварних підприємств у складі виробничих витрат: 1) очищена та відсортована несолодова сировина; 2) очищений та відсортований солод; 3) пивне сусло; 4) пиво під час основного бродіння; 5) пиво під час доброджування; 6) пиво фільтроване; 7) готове пиво на розливі, маркування та укладка. Це дозволить отримати повну та достовірну інформацію про витрачання ресурсів суб'єкта господарювання за окремою ABC-операцією, та у розрізах технологічних переділів з метою підвищення ефективності управління незавершеним виробництвом пивоваріння.

Досліджуючи практику калькулювання витрат незавершеного виробництва пивоварних підприємств, встановлено доцільність його застосування, оскільки він має низку суттєвих переваг для використання саме в цій галузі. ABC-калькулювання передбачає перенесення вартості ресурсів на операції, що здійснюються на підприємстві під час варіння пива. Тому, ґрунтуючись на

організаційно-технологічних особливостях діяльності підприємств пивоваріння (зокрема те, що за окремими бізнес-процесами відбувається отримання конкретного продукту у вигляді напівфабрикату готового пива), виділено групи ABC-операцій, які постійно здійснюються у технологічних переділах. Окрім цього, доведено, що задля визначення незавершеного виробництва, можливості його достовірної оцінки та контролю метод ABC-калькулювання є найбільш придатним з позиції формування інформаційного забезпечення управління витратами незавершеного виробництва.

Висновки та пропозиції. Під час дослідження виявлено проблеми бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств, що потребують пошуку нових підходів до їх вирішення, враховуючи реалії сьогодення.

Запропонований до застосування на підприємствах пивоваріння метод калькулювання ABC сприяє посиленню контролю виробничих витрат на етапі їх понесення (виникнення), підвищує ефективність рішень у сфері ціноутворення, маркетингової стратегії та рентабельності продуктів пивоваріння.

Наведені результати дослідження дозволять у подальшому удосконалити організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку та контролю незавершеного виробництва пивоварних підприємств задля формування відповідного інформаційного забезпечення ефективного управління витратами досліджуваних підприємств, зокрема у частині оптимізації виробничих витрат, мінімізації браку виробництва та відходів.

Список використаної літератури:

1. *Бойчук В.* В сентябре Украина экспортировала пиво на сумму 1,5 млн. дол., импорт составил 1,6 млн. дол. / *В.Бойчук* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://beercomments.com.ua/v-sentyabre-ukraina-eksportirovala-pivo-na-summu-15-mln-dol-import-sostavil-16-mln-dol/>.
2. *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. / *М.А. Вахрушина*. – 3-е изд., доп. и перераб. – М. : Омега, 2004. – 576 с.
3. Виробництво основних видів промислової продукції за 2011–2014 роки / Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

- http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/pr/prm_ric/prm_ric_u/vov2005_u.html.
4. Виробництво пива / Переробна промисловість: Виробництво харчових продуктів, напоїв // Бізнес України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://uabiz.org/kved_2005/15.96.0.
 5. Виробництво пива в Україні знизилося на чверть [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://economics.unian.ua/agro/1067459-virobnitstvo-piva-v-ukrajini-znizilosya-na-chvert.html>.
 6. *Воронова Е.Ю.* Управленческий учет на предприятии : учеб. пособие / *Е.Ю. Воронова, Г.В. Улина.* – М. : ТК Велби ; Проспект, 2006. – 248 с.
 7. Маркетинговое исследование рынка пива в Украине 2015 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://koloro.ua/blog/issledovaniya/marketingovoe-issledovanie-rynka-piva-v-ukraine-2015-g.html>.
 8. *Миронова Ю.Ю.* Облік витрат і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності на підприємствах машинобудівної галузі / *Ю.Ю. Миронова* // Науково-технічний збірник «Комунальне господарство міст» / Серія : Економічні науки. – 2011. – № 98. – С. 322–329.
 9. *Петухова О.М.* Тенденції розвитку світового та українського пивного ринку / *О.М. Петухова, Д.Е. Аманов* // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2015. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3716>.
 10. Річний звіт Публічного акціонерного товариства «Карлсберг Україна» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://carlsbergukraine.com/company/shareholders/>.
 11. Річний звіт Публічного акціонерного товариства «Оболонь» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.obolon.ua/files/site/Richnij_zvit_2014.pdf.
 12. Річний звіт Публічного акціонерного товариства ПАТ «САН ІнБев Україна» за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://smida.gov.ua/db/emitent/year/xml/showform/46378/165/temp1>.
 13. *Скрипник М.І.* АВС-калькулювання / *М.І. Скрипник* // Вісник ЖДТУ / Серія : Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – С. 176–179.

ВИГІВСЬКА Ірина Миколаївна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту факультету обліку і фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми організації та методики бухгалтерського обліку витрат суб'єктів господарювання;
- обліково-аналітичне забезпечення управління ризиками господарської діяльності.

Стаття надійшла до редакції 28.07.2015.