УДК 657.1:663.4

Попович М. П.,
popovych91@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-2915-0398,
Researcher ID: F-6218-2019,
ст. викл. кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОЦІНЮВАННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПИВОВАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. *У статті обґрунтовано методичні підходи до оцінювання ефективності діяльності центрів відповідальності (ЦВ) пивоварних підприємств у системі управлінського обліку та внутрішнього контролю. Висвітлено проблему відсутності системного підходу до такого оцінювання, що проявляється або у використанні вузьких фінансових показників, які не враховують галузевої специфіки, або в застосуванні надмірно узагальнених індикаторів, позбавлених чіткої методики інтерпретації – знижує управлінську цінність облікової інформації та унеможливлює об'єктивне визначення внеску кожного підрозділу у фінансовий результат підприємства. Розкрито сутність оцінювання ефективності ЦВ як складової системи внутрішнього контролю, що ґрунтується на принципі контрольованості: керівник відповідає лише за показники, на які реально впливає. Сформульовано п'ять методологічних принципів авторської методики: контрольованості, повноти, порівнянності, своєчасності та зв'язку з мотивацією. Систематизовано методичний інструментарій оцінювання залежно від типу ЦВ (витрат, доходів, прибутку, інвестицій) із визначенням ключових розрахункових показників та облікової бази для кожного типу. Запропоновано авторську трирівневу методику оцінювання ефективності ЦВ – оперативний, тактичний і стратегічний рівні контролю, – яка забезпечує вертикальну інтеграцію показників і несуперечливість облікових даних на всіх рівнях управлінської ієрархії. Розроблено систему з чотирьох форм управлінської звітності для документального забезпечення оцінювання ефективності ЦВ кожного типу. Обґрунтовано взаємозв'язок між результатами оцінювання ефективності та системою матеріального стимулювання керівників ЦВ, зокрема запропоновано бонусну шкалу залежно від рівня виконання плану та охоплення нефінансових KPI (якість продукції, дотримання регуляторних вимог). Практичне значення отриманих результатів полягає в можливості їх впровадження в обліково-аналітичну діяльність пивоварних підприємств, що забезпечить більш обґрунтовану базу для прийняття управлінських рішень. У дослідженні також окреслено перспективи подальших розвідок, зокрема щодо автоматизації управлінської звітності центрів відповідальності з використанням ERP-систем та оцінювання ефективності їхньої діяльності в умовах воєнного стану.*

Ключові слова: центри відповідальності, оцінювання ефективності, управлінський облік, пивоварна галузь, метод відхилень, внутрішній контроль, управлінська звітність, матеріальне стимулювання.

Popovych M. P.,
popovych91@ukr.net, ORCID ID: 0000-0003-2915-0398,
Researcher ID: F-6218-2019,
Senior Lecturer of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

METHODICAL APPROACHES TO ASSESSING THE ACTIVITIES EFFICIENCY OF RESPONSIBILITY CENTERS OF BREWING ENTERPRISES

Abstract. *The article substantiates methodical approaches to evaluating the performance of responsibility centers (RC) at brewing enterprises within the managerial accounting and internal control system. It is shown that unsystematic evaluation practices – relying either on a narrow set of financial indicators without regard to industry specifics, or on an excessively broad list of indicators without a clear interpretation methodology – reduce the managerial value of accounting information and prevent an objective assessment of each unit's contribution to overall financial*

© Попович М. П.

performance. The essence of RC performance evaluation is revealed as a component of internal control, built on the controllability principle, whereby a manager is held accountable only for indicators within their actual sphere of influence. Five methodological principles underlying the author's approach are formulated: controllability, completeness, comparability, timeliness, and linkage to motivation. The methodological toolkit is systematized by RC type (cost, revenue, profit, and investment centers), specifying key calculated indicators and the accounting data base for each. The author proposes a three-level methodology for evaluating RC effectiveness – operational, tactical, and strategic control levels – ensuring vertical integration of indicators and consistency of accounting data across all levels of the management hierarchy. A system of four management reporting forms is developed to provide documentary support for evaluating each RC type. The relationship between performance evaluation results and the material incentive system for RC managers is substantiated, including a proposed bonus scale linked to plan-fulfillment levels and non-financial KPIs such as product quality and regulatory compliance. The practical significance of the results lies in their applicability to the accounting and analytical practice of brewing enterprises to enhance the validity of managerial decisions. Directions for further research include automating RC managerial reporting through ERP-based tools and studying the specifics of RC performance evaluation under wartime conditions.

Key words: responsibility centers, performance evaluation, managerial accounting, brewing industry, variance analysis, internal control, managerial reporting, material incentives.

JEL Classification: M41, D24, L66
DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-88-24

Постановка проблеми. Для пивоварного підприємства неможливо створити ефективну систему внутрішнього контролю без чіткої методологічної бази для оцінювання результатів діяльності окремих центрів відповідальності. Оцінювання ефективності є тією ланкою управлінського процесу, що перетворює облікові дані на управлінські рішення: виявляє проблемні зони, визначає відповідальних осіб і служить основою для коригувальних заходів.

Водночас вітчизняні пивоварні підприємства часто не забезпечують системного оцінювання ефективності діяльності центрів відповідальності: вони або покладаються виключно на окремі фінансові показники, ігноруючи галузеву специфіку, або використовують надмірно широкий перелік індикаторів, що не мають чіткої методики інтерпретації. Це знижує управлінську цінність облікової інформації та унеможливлює об'єктивне оцінювання внеску окремих підрозділів у загальний фінансовий результат.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні засади оцінювання ефективності ЦВ розробляли Ч. Хорнгрен, С. Датар та М. Раджан [1], а також К. Друрі [2], які систематизували методи аналізу відхилень. Р. Каплан і Д. Нортон [3] запропонували збалансовану систему показників (BSC) як інструмент оцінювання ефективності на всіх рівнях управлінської ієрархії.

Вагомий внесок у розвиток вітчизняної теорії внутрішнього контролю та управлінського обліку зробив Куцик П. О. У монографії [4] досліджено інтегровану систему обліку і внутрішнього контролю в управлінні; у колективній монографії [5] – обліковий інструментарій стратегічного управління витратами. Куцик П. О. та Бачинський В. І. [6] розкрили сучасні підходи до організації управлінського обліку, зокрема питання формування та оцінювання ЦВ. Куцик П. О., Герасименко Т. О. та Медвідь Л. Г. [7] дослідили організацію внутрішнього контролю витрат, висновки яких є методологічним підґрунтям для оцінювання ефективності ЦВ.

Методично-організаційні аспекти контролю витрат пивоварних підприємств досліджені у спільних публікаціях Головацької С. І. та Попович М. П. [8; 9]. Водночас комплексна методика оцінювання ефективності ЦВ з диференційованим інструментарієм і трирівневою системою контролю стосовно пивоварних підприємств залишається нерозробленою.

Постановка завдання. Метою статті є розроблення методичних підходів, що уможливлюють оцінювання ефективності діяльності центрів відповідальності на підприємствах із виробництва пива шляхом застосування інструментів управлінського обліку. До завдань дослідження належать: розкриття сутності та основних принципів оцінювання ефективності центрів відповідальності; систематизація методів оцінювання залежно від типу центру відповідальності; обґрунтування трирівневої методики моніторингу ефективності; розроблення форм звітності для управлінського обліку; встановлення взаємозв'язку між результатами оцінювання та системою стимулювання управлінського персоналу.

Виклад основного матеріалу дослідження. Оцінювання результатів діяльності центрів відповідальності є ключовим елементом системи управлінського контролю. Воно передбачає вимірювання, аналіз та інтерпретацію показників діяльності підрозділу у зіставленні із заздалегідь визначеними плановими цілями. На відміну від зовнішнього фінансового аналізу, оцінювання діяльності центрів відповідальності ґрунтується на принципі контрольованості: керівники несуть відповідальність лише за ті показники, на які вони можуть реально впливати в межах своїх повноважень.

Як зазначають Куцик П. О., Марценюк Р. А. та Макарук Ф. Ф. [4], побудова інтегрованої системи внутрішнього контролю вимагає чіткого розмежування повноважень та зон відповідальності між підрозділами підприємства, що є необхідною передумовою об'єктивного оцінювання ефективності ЦВ. Авторська методика ґрунтується на п'яти методологічних принципах: контрольованості, повноти, порівнянності, своєчасності та зв'язку з мотивацією.

Методичний інструментарій оцінювання ефективності суттєво різниться залежно від типу ЦВ. У табл. 1 систематизовано методи оцінювання для чотирьох типів ЦВ пивоварного підприємства.

Для центрів витрат метод відхилень дозволяє ідентифікувати причини відхилень у двох площинах: цінова складова (обумовлена зміною закупівельних цін на сировину – фактор, частково не керований виробничим підрозділом) та кількісна (кваліфікаційна) складова (обумовлена рівнем ефективності використання сировини). Така деталізація є принципово важливою для об'єктивного оцінювання роботи менеджерів виробничих ЦВ. Куцик П. О. та Бачинський В. І. [6] зазначають, що ефективна система управлінського обліку має за безпечувати формування аналітичної інформації саме в тих розрізах, що відповідають структурі ЦВ підприємства.

Авторська методика оцінювання ефективності ЦВ передбачає три рівні контролю (табл. 2).

Однією з головних переваг трирівневої методології є вертикальна інтеграція показників: оперативні дані автоматично узагальнюються у щомісячні тактичні звіти, які згодом слугують основою для стратегічного аналізу. Це забезпечує узгодженість облікових даних на всіх рівнях управлінської ієрархії. Запропонований підхід узгоджується з концепцією інтегрованої системи обліку та внутрішнього контролю, яку розробив П. О. Куцик з колегами [4]: ефективний внутрішній контроль передбачає не лише виявлення відхилень, а й підтримання встановлених каналів обміну інформацією між рівнями управління.

Для документального забезпечення оцінювання ефективності ЦВ пропонується запровадити чотири форми управлінської звітності: «Звіт про виконання бюджету витрат ЦВ» (для центрів витрат), «Звіт про виконання плану реалізації ЦВ» (для центрів доходів), «Управлінський звіт про прибутки і збитки ЦВ» (для центрів прибутку) та «Звіт про ефективність використання капіталу ЦВ» (для центрів інвестицій).

Таблиця 1

Методи оцінювання ефективності центрів відповідальності пивоварного підприємства

Тип ЦВ	Основні методи оцінювання	Облікова база
Центр витрат	Метод відхилень від нормативів; нормативний метод обліку витрат	Нормативні калькуляції; виробничі звіти; відомості обліку витрат
Центр доходів	Порівняльний аналіз план/факт; CVP-аналіз	Відомості за рах. 70; звіти про продажі; дані CRM
Центр прибутку	Факторний аналіз прибутку; маржинальний аналіз	Звіт про прибутки та збитки за ЦВ; аналітичні картки за видами продукції
Центр інвестицій	Методи дисконтованих грошових потоків; оцінювання EVA	Баланс у розрізі ЦВ; звіт про рух ГК; інвестиційні бюджети

Джерело: розроблено авторами на основі [1; 2].

Таблиця 2

Трирівнева система контролю ефективності центрів відповідальності пивоварного підприємства

Рівень контролю	Суб'єкт контролю	Склад оцінюваних показників	Облікові форми	Частота
Оперативний	Начальник цеху / змінний майстер	Денний обсяг виробництва; питомі витрати сировини; відхилення від технологічного регламенту; кількість зупинок обладнання	Добовий виробничий рапорт; відомість відхилень від норм	Щодня / щотижня
Тактичний	Керівник ЦВ / фінансовий контролер	Виконання місячного бюджету витрат / доходів; відхилення фактичної від нормативної собівартості; EBITDA за ЦВ; показники дистрибуції	Щомісячний звіт ЦВ (Management Report); карта відхилень	Щомісяця
Стратегічний	Топ-менеджмент / рада директорів	ROCE, EVA, частка ринку; рентабельність за брендами; виконання стратегічних KPI; порівняння з галузевими бенчмарками	Квартальний / річний управлінський звіт; BSC-звіт	Щокварталу / щороку

Джерело: розроблено автором.

Система мотивації будується так, що змінна частина винагороди керівника ЦВ становить 40% від загального доходу. Бонусна шкала передбачає: виконання плану на 85-100% – базовий бонус 50% від максимального; 100-110% – 100%; понад 110% – 120-150%. Принципово важливо, що система мотивації охоплює не лише фінансові, а й нефінансові KPI – показники якості продукції та виконання регуляторних вимог (акцизний облік). Куцик П. О., Герасименко Т. О. та Медвідь Л. Г. [7] зазначають, що внутрішній контроль витрат є ефективним лише за умови його інтеграції з системою управлінських стимулів, що повністю узгоджується з запропонованим підходом.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. У статті розроблено методичні підходи до оцінювання ефективності ЦВ пивоварних підприємств, що охоплюють: диференційований методичний інструментарій для чотирьох типів ЦВ; трирівневу систему контролю (оперативний, тактичний, стратегічний); систему з чотирьох форм управлінської звітності; механізм зв'язку результатів оцінювання із системою матеріального стимулювання керівників. Запропонована методика розвиває концептуальні підходи Куцика П. О. та співавторів [4; 5] щодо інтегрованих систем обліку і внутрішнього контролю стосовно специфіки пивоварної галузі. Перспективами подальших досліджень є розроблення програмного модуля для автоматизованого формування управлінської звітності ЦВ на базі ERP-системи, а також дослідження методів оцінювання ефективності ЦВ в умовах воєнного стану.

ЛІТЕРАТУРА

1. Horngren C. T., Datar S. M., Rajan M. V. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 15th ed. Pearson, 2015. 960 p.
2. Drury C. Management and Cost Accounting. 10th ed. Cengage Learning, 2018. 832 p.
3. Kaplan R. S., Norton D. P. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press, 1996. 322 p.
4. Куцик П. О., Марценюк Р. А., Макарук Ф. Ф., Чік М. Ю. Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками : монографія. Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2020. 280 с.
5. Куцик П. О., Головацька С. І. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства. *Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств* : *колективна монографія* / За ред. П. О. Куцика та Л. М. Пилипенка. Львів : Растр-7, 2019. С. 168-189.
6. Куцик П. О., Бачинський В. І. Сучасні підходи до організації управлінського обліку в компанії. *Праці наукового товариства ім. Шевченка. Економічний збірник. Т. LXIII. Економічний збірник.* Т. 3. Львів : НТШ; ЛТЕУ, 2020. С. 205-220.
7. Куцик П. О., Герасименко Т. О., Медвідь Л. Г. Організація внутрішнього контролю в системі управління логістичними витратами торговельних підприємств. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2024. № 78. С. 7-15. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2024-78-01.
8. Головацька С. І., Попович М. П. Контроль та оцінювання діяльності центрів відповідальності. Актуальні проблеми економіки і торгівлі в сучасних умовах євроінтеграції. Львів : ЛТЕУ, 2018. С. 132-134.
9. Попович М. П. Обліково-аналітичне забезпечення управління центрами відповідальності на пивоварних підприємствах. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2026. Вип. 86. С. 178-182. DOI: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-86-23.

REFERENCES

1. Horngren, C. T., Datar, S. M. and Rajan, M. V. (2015), Cost Accounting: A Managerial Emphasis (15th ed.), Pearson.
2. Drury, C. (2018), Management and Cost Accounting (10th ed.), Cengage Learning.
3. Kaplan, R. S. and Norton, D. P. (1996), The Balanced Scorecard, Harvard Business School Press.
4. Kutsyk, P. O., Martseniuk, R. A., Makaruk, F. F. and Chik, M. Yu. (2020), Intehrovana systema obliku i vnutrishnoho kontroliu v upravlinni rynkamy, *LTEU*, p. 280.
5. Kutsyk, P. O. and Holovatska, S. I. (2019), Oblikovyi instrumentarii stratehichnoho upravlinnia vytratamy pidpryiemstva, *Rozvytok oblikovo-analitychnoho zabezpechennia systemy menedzhmentu pidpryiemstv* / In Kutsyk, P. O. and Pylypenko, L. M. (Eds.), Rastr-7, p. 168-189.
6. Kutsyk, P. O. and Bachynskyi, V. I. (2020), Suchasni pidkhody do orhanizatsii upravlinskoho obliku v kompanii, *Pratsi NTSh. Ekonomichnyi zbirnyk*, № 3, p. 205-220.
7. Kutsyk, P. O., Herasymenko, T. O. and Medvid, L. H. (2024), Orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu v systemi upravlinnia lohistychnymy vytratamy, *Visnyk LTEU*, № 78, p. 7-15, available at: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2024-78-01
8. Holovatska, S. I. and Popovych, M. P. (2018), Kontrol ta otsiniuvannia diialnosti tsentriv vidpovidalnosti, *Aktualni problemy ekonomiky i torhivli*, LTEU, p. 132-134.
9. Popovych, M. P. (2026), Oblikovo-analitychne zabezpechennia upravlinnia tsentriamy vidpovidalnosti na pyvovarnykh pidpryiemstvakh, *Visnyk LTEU*, № 86, p. 178-182, available at: https://doi.org/10.32782/2522-1205-2026-86-23

Стаття надійшла: 20.08.2026
Стаття прийнята: 24.09.2026
Стаття опублікована: 20.10.2026