

Olha Puhachenko, Associate Professor, PhD of Economics (Candidate of Economic Sciences)

Tetiana Fomina, Associate Professor, PhD of Economics (Candidate of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Testing of the System of Accounting and Internal Control of Transactions With Non-Current Assets

Testing of the system of accounting and internal control of transactions with non-current assets was considered in the article. The objective of the article is to study the necessity, importance and position of testing in the assessment of accounting and internal control, as well as the presentation of the author's version of the test of transactions with non-current assets.

This study was conducted using the historical method, methods of analysis, generalization, grouping and comparison. For better perception of the information and when testing the system of accounting and internal control of transactions with non-current assets the method of graphical representation was used.

According to the study results it was found that testing procedures are important in assessing the company's accounting and internal control system. It has also been found that there is currently no single definition of "testing", which leads to inconsistencies and ambiguities in the use of this term. It was found that testing was used mainly during audits to identify "weaknesses", to adjust the audit process and to use specific procedures. Currently, the limits of the use of testing have expanded and are used in the overall assessment of accounting and internal control system, and to establish its effectiveness and feasibility. We have deepened our understanding of the assessment of internal control system through tests and tried to change the attitude to the testing system as an effective management tool. The presented test of assessment of the system of accounting and internal control of operations with non-current assets covers all stages of the "life cycle" of their certain types in the company.

Prospects for further research are seen in the development of tests of accounting and internal control of certain non-current assets (intangible assets, work in progress, fixed assets, investment property, long-term biological assets, long-term financial investments, long-term receivables, deferred tax assets, other non-current assets) taking into account industry characteristics, types of economic activity, organizational and legal forms of economic entities.

testing, accounting, internal control, non-current assets, test of accounting and internal control

Одержано (Received) 29.03.2021

Прорецензовано (Reviewed) 06.04.2021

Прийнято до друку (Approved) 31.05.2021

УДК 657

JEL Classification: M11, M21, M41

DOI: [https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6\(39\).197-210](https://doi.org/10.32515/2663-1636.2021.6(39).197-210)

В. М. Савченко, проф., канд. екон. наук

І. В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

Н. В. Смірнова, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, м. Кропивницький, Україна

Розвиток локальних облікових теорій на прикладі теорії управлінського обліку аграрних підприємств

Стаття присвячена дослідженню галузевої специфіки аграрних підприємств при визначенні сутності та запровадженні на них управлінського обліку. Проведено аналіз існуючих підходів до розуміння сутності категорії «управлінський облік» та з'ясовано його специфіку щодо агропідприємств. Визначені завдання, які необхідно вирішити для створення ефективного управлінського обліку на агропідприємствах. Запропоновані етапи організації управлінського обліку в агропідприємствах. Проаналізовано переваги використання управлінського обліку аграрними підприємствами. Визначені складові успішного впровадження системи управлінського обліку. З'ясовані перешкоди і проблеми на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку

управління, облік, теорія, управлінський облік, аграрні підприємства, принципи, завдання, етапи, переваги, проблеми, перешкоди, облікова теорія, локальна облікова теорія

© В. М. Савченко, І. В. Смірнова, Н. В. Смірнова, 2021

В. М. Савченко, проф., канд. екон. наук

И. В. Смирнова, доц., канд. екон. наук

Н. В. Смирнова, доц., канд. екон. наук

Центральноукраїнський національний технічний університет, г. Кропивницький, Україна

Развитие локальных учетных теорий на примере теории управленческого учета аграрных предприятий

Статья посвящена исследованию отраслевой специфики аграрных предприятий при определении сущности и внедрении на них управленческого учета. Проведен анализ существующих подходов к пониманию сущности категории «управленческий учет» и выяснено его специфику на агропредприятиях. Определены задачи, которые необходимо решить для создания эффективного управленческого учета на агропредприятиях. Предложены этапы организации управленческого учета в агропредприятиях. Проанализированы преимущества использования управленческого учета аграрными предприятиями. Определены составляющие успешного внедрения системы управленческого учета. Выявлены препятствия и проблемы на пути формирования и обеспечения эффективного функционирования управленческого учета

управление, учет, теория, управленческий учет, аграрные предприятия, принципы, задачи, этапы, преимущества, проблемы, препятствия, учетная теория, локальная учетная теория

Постановка проблеми. Управлінський облік увійшов в облікову теорію і практику вітчизняних підприємств з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», в статті першій якого зазначено, що «внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [9]. Як правило, в такому трактуванні цей вид обліку і розуміють.

Однак, сучасні умови господарювання характеризуються запровадженням інноваційних підходів до управління, виникненням нових форм господарських взаємовідносин, інформаційними потребами системи управління підприємств, які постійно зростають, а також підвищенням рівня соціалізації суспільства. При цьому, теоретичне обґрунтування інноваційних процедур, інструментів і методів управлінського обліку випереджає їх практику використання, що особливо характерно для вітчизняних аграрних підприємств. З одного боку, сучасний стан і ступінь розробки методик управлінського обліку характеризуються різноманітністю і складністю новітніх методів та підходів для підвищення якості управління, які досить часто не мають технологічних і організаційних передумов до використання в українській обліковій практиці. З іншого, все ще спостерігається термінологічна неузгодженість та неоднозначність категоріального апарату.

В цих умовах особливої актуальності набувають питання поглиблення досліджень, пов'язаних із галузевою специфікою управлінського обліку та її впливом на організацію та ведення цього виду обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У вітчизняній літературі дослідженню проблем сутності, організації та результативності впровадження управлінського обліку суб'єктами господарювання різних видів економічної діяльності присвячено чимало праць українських вчених: Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, В.М. Жука, О.В. Карпенко, Г.Г. Кірейцева, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, І.Б. Садовської, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка. У зв'язку з цим необхідно відмітити ґрунтовне дослідження Фоміної О.В., присвячене особливостям управлінського обліку в торгівлі.

Сутність та особливості управлінського обліку в аграрних підприємствах досліджували Белова І.М. [1], Вольська В.В. і Камінська М.Б. [2], Ліба Н. С. і Максименко Д. В. [4], Моссаковський В.Б. і Бублик С.Я. [6], Пантелюк Л. і Лепетан І. [8] та інші фахівці. При цьому заслуговує на увагу робота Панадій О.П. [7], в якій

досліджено регіональний аспект розвитку управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах на прикладі товаровиробників Київщини.

Питання організації та впровадження управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах розглядаються в роботах Довжик О.О. і Гаркуша С.А. [3], Смірної Н.В. і Клименко Я.В. [11], Тлучкевич Н.В. [12] та ін.

Серед напрацювань, що висвітлюють окремі аспекти запровадження управлінського обліку в Україні, достатньо інформативною є робота Скрипник Г.О. [10], в якій висвітлено нормативно-правове регулювання управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Однак, подальший розвиток ринкових відносин в нашій країні зумовлює нові вимоги до підвищення ефективності управління на сільськогосподарських підприємствах, що зумовлює необхідності перебудови системи управління і до посилення ролі управлінського обліку. Відповідно, особливої актуальності набувають питання дослідження галузевої специфіки сутності та організації управлінського обліку в аграрних підприємствах.

Постановка завдання. Мета написання статті полягає у дослідженні особливостей трактування змісту терміну «управлінський облік» та їх впливу на організацію цього виду обліку в аграрних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. На підтвердження факту існування та використання в Україні, взагалі, та агробізнесі, зокрема, управлінського обліку можна навести міркування Панадій О.П., який вважає, що свідченням про сучасний стан та можливості і перспективи розвитку будь-якого інституту мають як мінімум такі складові: теоретичну, методологічну, організаційну та практичну. У сфері управлінського обліку теоретичним доказом його розвитку є наявність чіткого розуміння суті, принципів, цілей та методології цього обліку. У методологічному аспекті розвиток управлінського обліку характеризується свідченнями про розуміння і використання фахівцями ключових його правил, визначених певними методичними підходами окремих наукових шкіл. Організаційним доказом є наявність на підприємствах формальних ознак розвитку служби управлінського обліку. І практичним підтвердженням є власне свідчення про застосування правил і методик управлінського обліку у повсякденній діяльності [7].

Науковці, що досліджували історію розвитку управлінського обліку, розходяться в думках як щодо періоду виникнення управлінського обліку та становлення його як науки, так і щодо подальшої періодизації розвитку.

На думку Тлучкевич Н.В., управлінський облік виник разом із бухгалтерським обліком, що характеризувалося складанням калькуляцій. Надалі вимоги до управлінської інформації зумовили доповнення обліку іншими складовими як обліку, так і управління: нормування, контроль, аналіз, оцінка, звітність, планування. Це призвело до формування управлінського обліку, як такого, який на кожному етапі набував нового змісту. Становлення управлінського обліку в сільському господарстві пов'язано із виникненням самої галузі. Перші його прояви були засвідчені ще в 256 р. до н.е., які характеризувалися веденням обліку за видами продукції і центрами відповідальності та складанням внутрішніх звітів [12].

Фоміна О.В. стверджує, що деякі науковці вважають, що управлінський облік виник як наука після Другої світової війни, оскільки саме в цей період значно посилилася роль обліку в системі управління. Інші називають ранішні дати – початок ХХ століття, пов'язуючи виникнення управлінського обліку з появою науки управління. Узагальнення накопиченого досвіду попередників дало змогу авторці уточнити основні чотири етапи розвитку управлінського обліку:

- 1) до початку XX ст. - зародження теорії обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- 2) початок XX ст. - середина 50-х років XX ст. - виробничий облік;
- 3) середина 50-х років XX ст. - кінець XX ст. - традиційний управлінський облік;
- 4) кінець XX ст. - наші дні - управлінський облік стратегічного спрямування [13].

Вперше питання впровадження управлінського обліку в практичну діяльність вітчизняних підприємств було порушено у жовтні 1998 року з прийняттям Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, якою одним із головних завдань трансформації національної облікової системи визнавалося надання суб'єктам господарювання можливостей самостійно визначати межі та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [1].

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, управлінський облік – це процес ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, яка використовується управлінським персоналом для планування, оцінки та контролю роботи організації, для впевненого використання звітності по ресурсах [5].

Більшість західних дослідників так чи інакше підтримують твердження про те, що управлінський облік представляє собою процес підготовки інформації, необхідної керівництву для управління (табл. 1).

Таблиця 1 – Підходи до визначення терміну «управлінський облік»

Джерело	Визначення
Американська асоціація бухгалтерів	процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінки показників та надання даних користувачам для вироблення, обґрунтування та прийняття рішень
Друрі К.	готує інформацію для внутрішніх менеджерів з метою допомоги в процесі прийняття вірних управлінських рішень»
Ентоні Р., Ріс Дж.	є процесом у рамках організації, який забезпечує управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю організації
Скоун Т.	надання менеджерам фінансової інформації з метою допомогти їм у ключових сферах: плануванні, контролі, прийнятті рішень
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.	це ідентифікація, вимірювання, збір, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління будь-якими об'єктами
Голов С.Ф.	це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів
Карпенко О.В.	це не стільки облік, скільки одержання, обробка та інтерпретація інформації, потрібної для прийняття господарських рішень щодо розвитку підприємства
Карпова Т.П.	це інтегрована система обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю та аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства

Продовження таблиці 1

Ліба Н.С., Максименко Д.В.	є комплексною дисципліною, що включаєв себе безпосередньо облік витрат і виходу продукції та ряд інших об'єктів обліку, а також бюджетування й подальший контроль за діяльністю підприємства і його підрозділів та розробку заходів щодо поліпшення наслідків діяльності підприємства на ближню й далеку перспективу
Лучко М.Р.	це процес підготовки облікової інформації про діяльність господарських підприємств (організацій), користувачами якої можуть бути будь-хто і яка необхідна менеджеру для планування, контролю і прийняття обґрунтованих управлінських рішень
Нападовська Л.В	управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки й забезпечення різних видів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень
Палій В.Ф., Віл Р.В.	являє своєрідну підсистему управління підприємством, яка за умов ефективної організації реалізує всі функції управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень
Сопко В.В.	є продовженням та поглибленням бухгалтерського фінансового обліку витрат і доходів діяльності підприємства
Тлучкевич Н.В.	складова бухгалтерського обліку, що є поєднанням бюджетування, обліку, аналізу та контролю для інформаційного забезпечення менеджменту підприємства.
Чумаченко М.Г.	це не результат «штучного поділу», а цілеспрямований розвиток усього бухгалтерського обліку, який має перетворитися в надійного постачальника інформації для потреб управління
Шеремет А.Д.	це підсистема бухгалтерського обліку, яка в рамках однієї організації забезпечує її управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління та контролю за діяльністю організації

Джерело: систематизовано та доповнено авторами на підставі [1; 4; 12]

Дослідження змісту наведених визначень дозволяє зробити ряд зауважень.

По-перше, це стосується визначення управлінського обліку на законодавчому рівні. Моссаковський В.Б. і Бублик С.Я. [6] вважають, що розглядаючи методику вивчення витрат, яка запропонована в перекладних роботах А. Апчерча, К. Друрі, Ч.Т. Хонгрена, Дж. Фостера та багатьох інших, слід визнати, що вони пропонують розраховувати точку беззбитковості, різні методи оцінки витрат, методику розподілу накладних витрат, калькулювання тощо, а також планування, контроль та оцінка результатів діяльності, прогнозування на близьку та далеку перспективу тощо. По суті справи в наведеному переліку робіт лише незначна їх частина стосується безпосередньо обліку в тому розумінні, як це прийнято вважати в Україні. Виходить, що у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» подане зовсім інше тлумачення поняття управлінського обліку, як системи обробки та підготовки інформації, адже дефініція «підготовка» має включати зовсім інше значення ніж аналіз, розробка альтернативних рішень, пропозиції щодо прогнозування діяльності. Сюди, на

нашу думку, зовсім не входить планування та бюджетування. Наведена деталізація функцій, що входять до поняття «управлінський облік», свідчить, що воно набагато ширше, ніж визначення, подане у Законі України. Цієї думки дотримуються також Ліба Н.С. і Максименко Д.В. [4], які вважають, що управлінський облік є комплексною дисципліною, тому це свідчить, з одного боку, про необхідність внесення змін до Закону та, з іншого – про створення належної системи функціонування управлінського обліку в Україні.

По-друге, аналіз літературних джерел показав, що більшість авторів праць з управлінського обліку описують і рекомендують для використання підходи, розроблені в сучасній міжнародній практиці, часто без будь-яких коментарів і без врахування особливостей роботи вітчизняних підприємств, зокрема праці С.Ф. Голова. Такий підхід Скрипник Г.О., до якої приєднуємось і ми, вважає не вірним, тому що при розробці методики ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах потрібно враховувати, крім світового досвіду облікової практики, досягнення вітчизняних вчених, а також специфіку і реальний стан функціонування суб'єктів господарювання [10].

По-третє, спектр думок щодо визначення системи управлінського обліку є дуже широким. Управлінський облік трактують як у вузькому значенні цього слова (як підсистему бухгалтерського обліку, що включає збір, реєстрацію і узагальнення інформації), так і в широкому розумінні (як систему управління підприємством, що охоплює всі функції управління: планування, організацію, власне облік, контроль, аналіз, ухвалення рішень). На думку Фоміної О.В., серед недоліків визначення предметної області управлінського обліку є ототожнення з системою управління підприємством та віднесення до його функцій тих, які він лише інформаційно підтримує. Вчений зазначає, що при всіх універсальних властивостях та широких інформаційних можливостях управлінський облік як елемент системи не може замінити собою ні систему управління, ні систему інформаційних масивів економічної, технологічної, організаційно-правової, кадрової та іншої інформації суб'єкта господарювання, а лише використовує дану інфраструктуру для виконання поставлених перед ним завдань [13].

По-четверте, уявлення багатьох авторів про його зміст з часом змінюються. Дослідження взаємозв'язку між змінами, що відбуваються на підприємствах та в їх оточенні, і розвитком управлінського обліку дозволило Фоміній О.В. систематизувати підходи щодо визначення змісту дефініції «управлінський облік» на сучасному етапі його розвитку:

- внутрішній (внутрішньогосподарський) облік;
- облік витрат або виробничий облік (німецька облікова школа);
- управлінська бухгалтерія – аналітичний, маржинальний облік (французька облікова школа);
- невід'ємна частина менеджменту (англо-американська облікова школа);
- вид (сфера) діяльності;
- застосування методів обробки економічної інформації;
- частина управлінської інформаційної системи;
- процес;
- підсистема бухгалтерського обліку і/або управління;
- відособлена система [13].

По-п'яте, численні визначення управлінського обліку ґрунтуються на:

- перерахуванні процедурних дій (збір, вимірювання, інтерпретація, передача, зберігання, використання початкової інформації і т.п.);

- відображенні функцій управління (планування, ухвалення рішень, контроль та ін.);
- констатації груп зацікавлених користувачів (агенти, управлінський персонал організації);
- виявленні принципів відмінностей від інших видів обліку тощо [13].

По-шосте, в існуючих дослідженнях та визначеннях управлінського обліку в сільському господарстві [4; 6] відсутнє галузеве забарвлення.

Отже, існуючі визначення управлінського обліку відображають мету, задля якої воно здійснюється або розглядається, і всі вони мають право на існування.

Необхідно відмітити, що сьогодні більшість науковців розглядає управлінський облік як стійку сформовану систему. Водночас аналіз практики застосування управлінського обліку обумовлює значущість адаптації управлінського обліку до мінливих умов діяльності підприємства і зовнішнього середовища, тобто вимагає вивчення управлінського обліку як складної системи, що розвивається, забезпечує органічний взаємозв'язок облікового процесу, контролю, аналізу і управління з урахуванням життєвого циклу і стратегії розвитку підприємства [13].

Крім врахування мінливих умов діяльності при дослідженні сутності та організації управлінського обліку обов'язково мають бути враховані галузеві особливості видів економічної діяльності, що вимагає, зокрема, дослідження специфіки організації та ведення управлінського обліку в аграрних підприємствах. Як вірно зазначає В.Б. Моссаковський, вивчення умов функціонування аграрних підприємств України в сучасних умовах доводить їх специфіку порівняно з підприємствами інших галузей економіки, що впливає на побудову управлінського обліку [6].

Першим етапом побудови ефективної системи управлінського обліку на аграрному підприємстві є попередній аналіз особливостей його діяльності та управління з метою розробки дієвих рекомендацій і здійснення конкретних заходів щодо удосконалення процесів, сегментів та діяльності підприємства в цілому. Після цього необхідно визначити конкретні завдання, які належить вирішити за допомогою управлінського обліку, оскільки проблеми кожного аграрного підприємства на певних етапах розвитку бізнесу індивідуальні. Перелік завдань, що постають перед системою управління на агропідприємстві, представлено рис. 1.

Від правильності прийнятих рішень залежить ефективність функціонування аграрних підприємств. Перед керівниками стоять такі важливі завдання, як формування собівартості, використання ресурсів, аналіз відхилення від норм витрат, вивчення запитів споживачів, використання техніки та інші. Тобто управлінський облік перетворився в активний інструмент оптимізації господарського процесу.

З огляду на це для створення ефективного управлінського обліку на агропідприємствах необхідно вирішити цілу низку завдань (рис. 2).

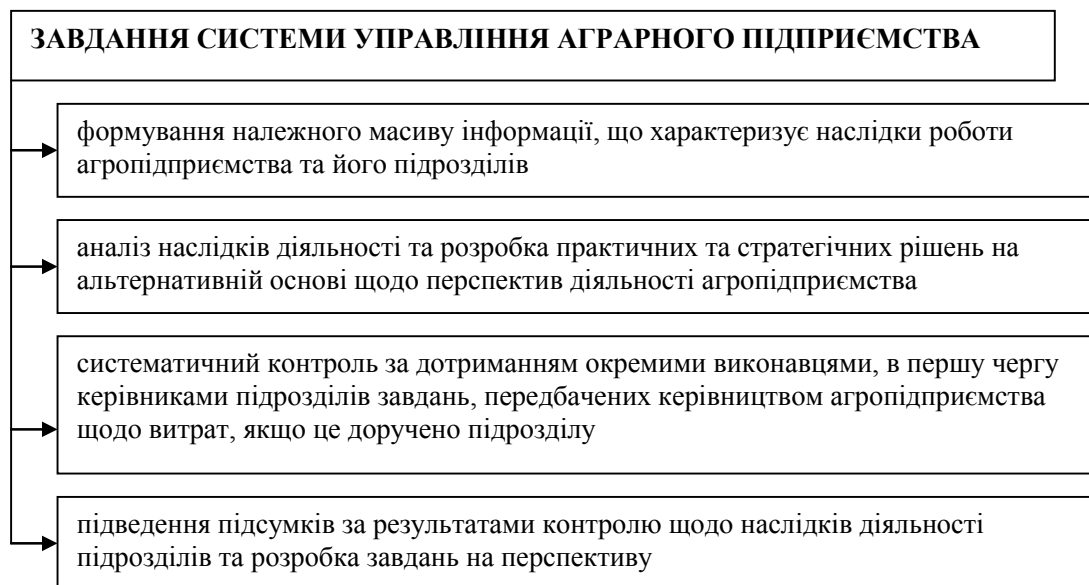


Рисунок 1- Завдання системи управління аграрного підприємства

Джерело: побудовано авторами на підставі [6]

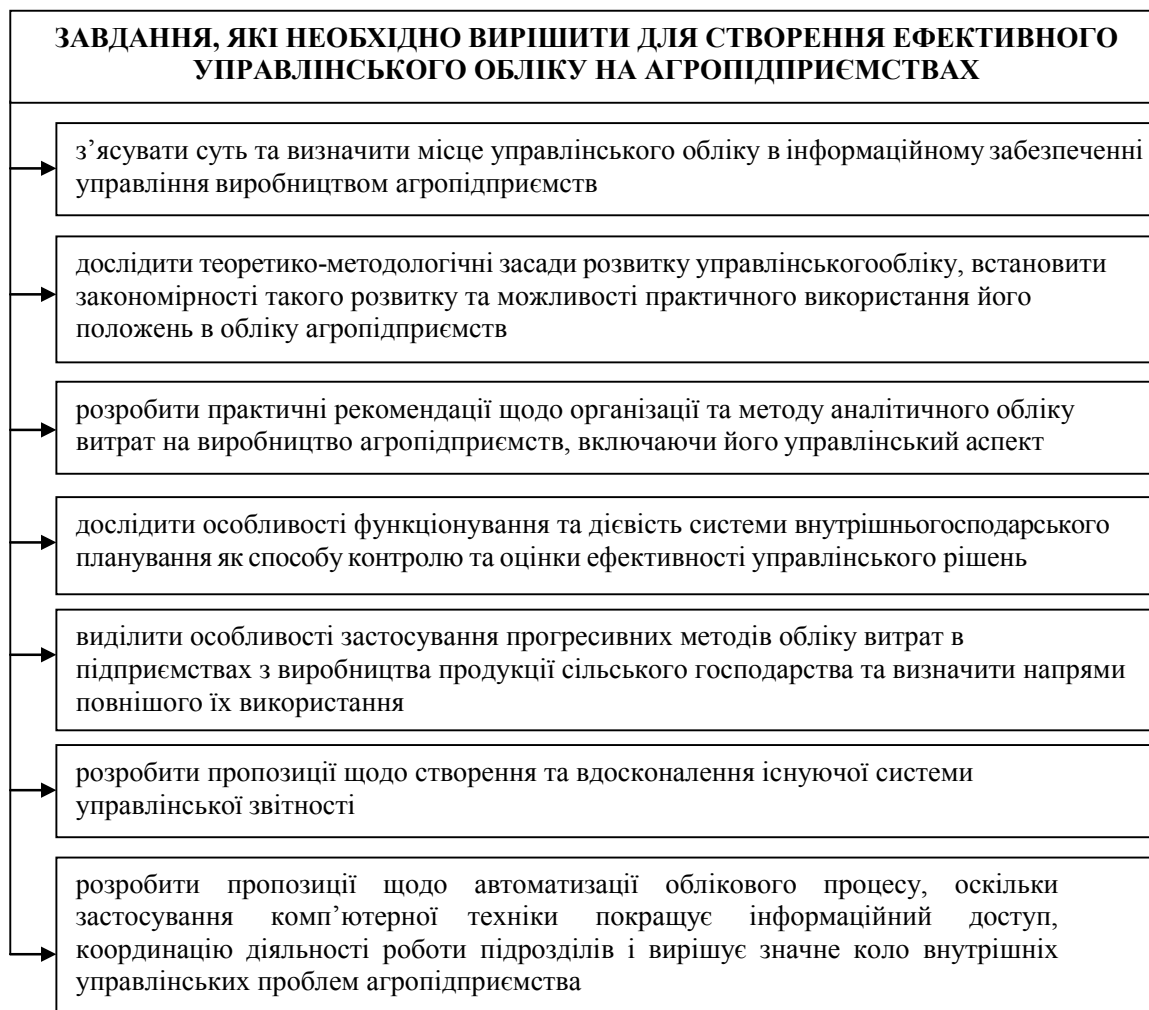


Рисунок 2 – Завдання, які необхідно вирішити для створення ефективного управлінського обліку на агропідприємствах

Джерело: побудовано авторами на підставі [4; 8]

Організацію управлінського обліку в агропідприємствах доцільно здійснювати в послідовності, що наведена на рис. 3.

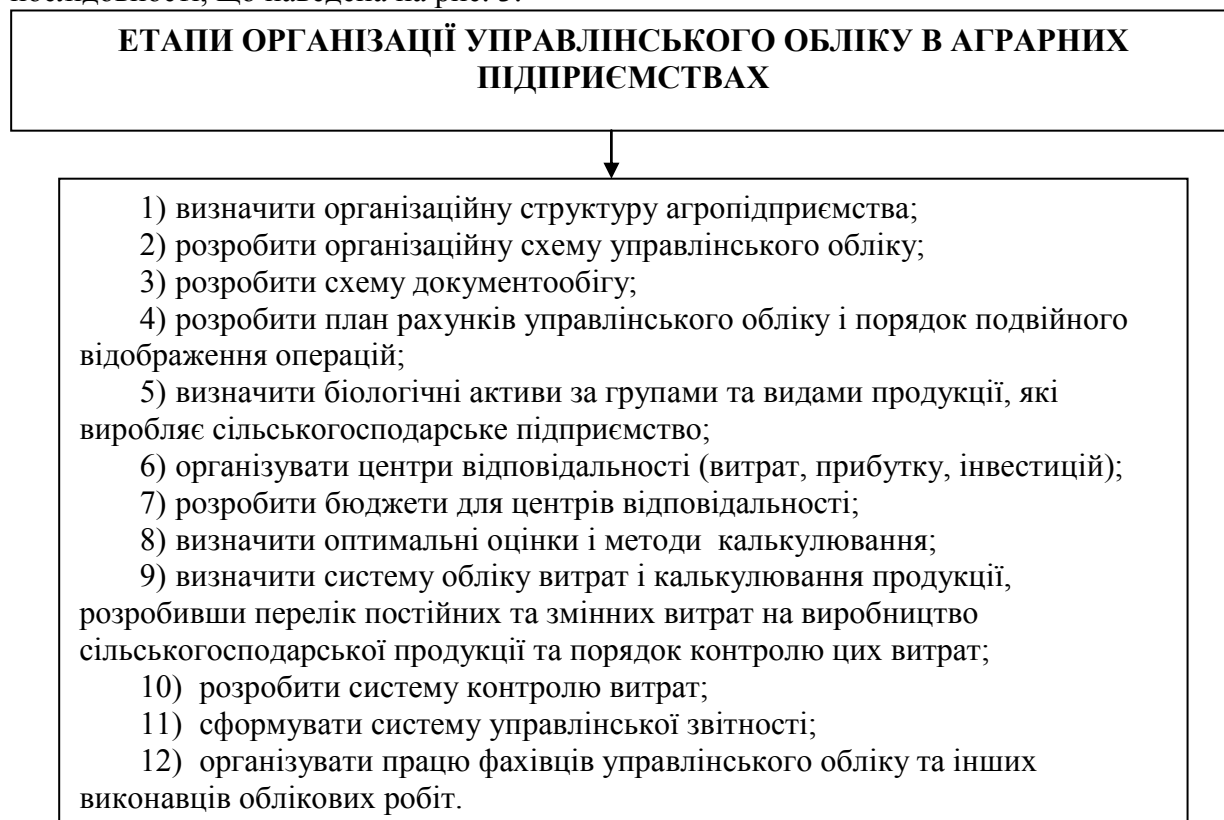


Рисунок 3 - Етапи організації управлінського обліку в агропідприємствах

Джерело: побудовано авторами на підставі [10; 11]

Загальні принципи організації управлінського обліку агропідприємств представлені рис. 4.

Що стосується регулювання управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві, то тут повинні існувати конкретні рекомендації, виконання яких є обов'язковим і повинно контролюватися (інакше система управлінського обліку не буде ефективною). Коли агропідприємство приймає рішення про впровадження управлінського обліку, необхідним кроком є розробка пакету документів, що визначатиме методологію і методику ведення управлінського обліку та процес його організації [10].

До документів, що регулюють управлінський облік на рівні підприємства можна віднести документи трьох рівнів: загальне положення про систему управлінського обліку; регламенти, що регулюють окремі питання організації і ведення управлінського обліку; посадові інструкції.

Переваги використання управлінського обліку аграрними підприємствами включають:

- кваліфікована підготовка оперативних даних для прийняття стратегічних рішень;
- формування, контроль і коректування системи бюджетного планування на підприємстві;
- аналіз і розрахунок альтернативних варіантів дій для прийняття вірного управлінського рішення;

- контроль за центрами фінансової відповідальності, що призведе до підвищення прибутковості та адекватного оцінювання діяльності підрозділів підприємства;
- збір, аналіз і надання інформації для оцінювання і контролю за діяльністю суб'єкта господарювання [14].



Рисунок 4 - Принципи організації управлінського обліку в агропідприємствах
Джерело: складено авторами на підставі [3]

На думку Белової І.М., для успішного впровадження системи управлінського обліку необхідні три невід'ємні складові:

- 1) спеціальні ресурси для реалізації цього завдання - якщо підприємство зважилось на виконання поставленого завдання, йому знадобиться багато як грошових витрат, так і витрат часу;
- 2) фахівці - керівництву слід усвідомлювати, що для постановки управлінського обліку йому слід наймати не бухгалтерів, а саме спеціалістів, в яких є такий досвід;
- 3) участь у процесі постановки - часто керівництво вважає, що слід втручатися у ту сферу, де є власні спеціалісти. Проте на це можна поглянути з іншого боку: як консультант чи фахівець будуть знати без активної участі керівництва про те, яку інформацію вони хотіли б бачити у себе на столі, щоб мати змогу приймати правильні управлінські рішення.

При цьому широкому впровадженню управлінського обліку в Україні перешкоджають проблеми організації, що пов'язані з необхідністю розробки моделі системи управлінського обліку відповідно до потреб управління витратами. Управлінський облік будується індивідуально на кожному підприємстві та орієнтований, в першу чергу, на завдання інформаційного забезпечення процесу оперативного управління фінансовою діяльністю. Відсутність загальнорозроблених критеріїв організації управлінського обліку, широта вибору методологічних підходів,

дефіцит кваліфікованих кадрів, непередбачувана поведінка споживчого ринку ускладнюють удосконалення системи обліку на підприємствах [1].

Суттєвими проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств є такі:

1) більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

2) набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

3) на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;

4) необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що недостача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації та перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань [10].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволило зробити ряд висновків. По-перше, це стосується визначення управлінського обліку на законодавчому рівні. Оскільки управлінський облік є комплексною сферою діяльності, то це свідчить про необхідність внесення змін до тексту Закону про бухгалтерський облік і фінансову звітність, де не враховано ці обставини. По-друге, при розробці методики ведення управлінського обліку на вітчизняних агропідприємствах потрібно враховувати, крім світового досвіду облікової практики, досягнення вітчизняних вчених, а також специфіку і реальний стан функціонування суб'єктів господарювання. По-третє, спектр думок щодо визначення системи управлінського обліку є дуже широким. При цьому трактування його змісту з часом змінюються. По-четверте, в існуючих дослідженнях та визначеннях управлінського обліку в сільському господарстві відсутнє галузеве забарвлення.

Одним з найважливіших завдань управлінського обліку для керівників аграрних підприємств повинно бути формування повної і достовірної облікової інформації про результати діяльності виробничих і функціональних підрозділів підприємств, необхідної для оперативного управління. Ведення управлінського обліку на підприємстві повинно бути теоретично обґрунтовано, методично виправдано і придатним до практичного використання. Усвідомлення потреби та бажання запровадити управлінський облік недостатньо для здійснення цього наміру. Вирішальне значення при цьому мають відігравати розміри підприємства, потреби щодо забезпечення інформацією всіх рівнів управління, а також співвідношення витрат і вигод від введення управлінського обліку.

Перспективи подальших досліджень полягають у дослідженні специфічних ознак діяльності аграрних підприємств та їх впливу на організацію та ведення управлінського обліку.

Список літератури

1. Белова І.М. Суть управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2'2015[57]. С. 20-245.
2. Вольська В.В., Камінська М.Б. Теорія і практика управлінського обліку в аграрних підприємствах. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Вип. 1 (22). С. 61-66.
3. Довжик О.О., Гаркуша С.А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва*. Сер. : Економічні науки. 2014. № 4. С. 124-135.
4. Ліба Н. С., Максименко Д. В. Особливості управлінського обліку в сільському господарстві. Науковий вісник НУБіП України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес». 2014. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4909/4836> (Дата звернення 17.02.21 р.)
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності. К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. 1304 с.
6. Моссаковський В.Б., Бублик С.Я. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 1. С. 129-138.
7. Панадій О.П. Стан управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах (на прикладі товаровиробників Київщини). *Облік і фінанси*. № 1 (71) 2016. С. 45-55.
8. Пантелюк Л., Лепетан І. Особливості управлінського обліку в сільському господарстві. URL: http://sophus.at.ua/publ/2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_2_2013_11_21_22/osoblivosti_upravlinskogo_obliku_v_silskomu_gospodarstvi/36-1-0-741 (Дата звернення 18.02.21 р.)
9. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (Дата звернення 17.02.21 р.)
10. Скрипник Г.О. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2014. № 1. С. 9–14.
11. Смірнова Н. В., Клименко Я. В. Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Наукові записки КНТУ*. 2012. № 12, ч. I. С. 160–166.
12. Тлущкевич Н.В. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки" УААН. К., 2007. 20 с.
13. Фоміна О.В. Управлінський облік у торгівлі : монографія. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. 468 с.
14. Яременко Л.М., Пономаренко Я.А. Особливості ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах: міжнародний досвід ведення управлінського обліку. *Молодий вчений*. № 9 (61). вересень, 2018 р. С. 275-278.

References

1. Belova, I.M. (2015). Sut upravlinskoho obliku ta yoho mistse v systemi upravlinnia pidpriemstvom [The essence of managerial accounting and its place in the enterprise management system]. *Innovatsiina ekonomika - Innovative economy*, 2 [57], 240-245 [in Ukrainian].
2. Volska, V.V., Kaminska, M.B. (2012). Teoriia i praktyka upravlinskoho obliku v ahrarnykh pidpriemstvakh [The theory and practice of managerial accounting in agrarian enterprises]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu - Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis*, 1 (22), 61-66 [in Ukrainian].
3. Dovzhyk, O.O., Harkusha, S.A. (2014). Upravlinskyi oblik na silskohospodarskykh pidpriemstvakh: osoblyvosti pobudovy [Managerial accounting for agricultural enterprises]. *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho ahrarnoho universytetu im. V. V. Dokuchaieva - Bulletin of the Kharkiv National Agrarian University named after V.V. Dokuchaev*, 4, 124-135 [in Ukrainian].
4. Liba, N.S., Maksymenko, D.V. (2014). Osoblyvosti upravlinskoho obliku v silskomu hospodarstvi [Features of managerial accounting in agriculture]. *Naukovyi visnyk NUBiP Ukrainy. Seriiia «Ekonomika, ahrarnyi menedzhment, biznes» - Scientific Bulletin of NUBiP of Ukraine. Series "Economics, Agrarian Management, Business"*. Retrieved from <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Economica/article/viewFile/4909/4836> [in Ukrainian].
5. Holov, S.F. (Eds.). (2005). *International Financial Reporting Standards*. K. : Federatsiia profesiinykh bukhgalteriv i audytoriv Ukrainy [in Ukrainian].

6. Mossakovskiy, V.B., Bublyk, S.Ya. (2006). Upravlinskyi oblik ta yoho osoblyvosti u silskomu gospodarstvi [Managerial accounting and its features in agriculture]. *Oblik i finansy APK - Accounting and Finance APC*, 1, 129-138 [in Ukrainian].
7. Panadii, O.P. (2016). Stan upravlinskoho obliku v silkohospodarskykh pidpriemstvakh (na prykladi tovarovyrobnykiv Kyivshchyny) [State of managerial accounting in agricultural enterprises (on the example of commodity producers of Kyiv region)]. *Oblik i finansy - Accounting and finance*, 1 (71), 45-55 [in Ukrainian].
8. Panteliuk L., Lepetan I. (2013). *Osoblyvosti upravlinskoho obliku v silskomu gospodarstvi [Facility of managerial accounting in agriculture]*. Retrieved from http://sophus.at.ua/publ/2013_11_21_22_kampodilsk/sekcija_2_2013_11_21_22/osoblyvosti_upravlinskogo_obliku_v_silskomu_gospodarstvi/36-1-0-741 [in Ukrainian].
9. Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Law of Ukraine dated 16.07.1999 No. 996-XIV About Accounting and Financial Reporting in Ukraine]. (1999, 66 July). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [in Ukrainian].
10. Skrypnyk, H.O. (2014). Normatyvno-pravove rehuliuвання upravlinskoho obliku v silkohospodarskykh pidpriemstvakh [Normative-legal regulation of managerial accounting in agricultural enterprises]. *Oblik i finansy APK - Accounting and Finance APC*, 1, 9–14 [in Ukrainian].
11. Smirnova, N.V., Klymenko, Ya.V. (2012). Osoblyvosti pobudovy upravlinskoho obliku v silkohospodarskykh pidpriemstvakh [Features of construction of management accounting in agricultural enterprises]. *Naukovi zapysky KNTU - Scientific notes of the KNTU*, 2, 1, 160–166 [in Ukrainian].
12. Tluchkevych, N.V. (2007). Orhanizatsiia upravlinskoho obliku v silkohospodarskykh pidpriemstvakh [Organization of managerial accounting in agricultural enterprises]. *Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv* [in Ukrainian].
13. Fomina, O.V. (2016). *Upravlinskyi oblik u torhivli : monohrafiia [Management Accounting in Trade]*. Kyiv : Kyiv. nats. torh.-ekon. un-t [in Ukrainian].
14. Yaremenko, L.M., Ponomarenko, Ya.A. (2018). Osoblyvosti vedennia upravlinskoho obliku na vitchyznianskykh pidpriemstvakh: mizhnarodnyi dosvid vedennia upravlinskoho obliku [Features of managerial accounting at domestic enterprises]. *Molodyi vchenyi - Young scientist*, 9 (61), 275-278 [in Ukrainian].

Vera Savchenko, Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Iryna Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Nadiya Smirnova, Associate Professor, PhD in Economics (Candidate of Economic Sciences)

Central Ukrainian National Technical University, Kropyvnytskyi, Ukraine

Development of Local Accounting Theories on the Example of the Theory of Management Accounting of Agricultural Enterprises

Modern business conditions require updating approaches to the management system, and, accordingly, managerial accounting. Therefore, the issues of deepening research of sectoral specifics of managerial accounting acquire special importance and its influence on the organization and conduct of this type of accounting. The purpose of writing an article is to study the features of the interpretation of the content of the term "managerial accounting" and their impact on the organization of this type of accounting in agrarian enterprises.

Scientists, who investigated history of development of managerial accounting, diverge in thoughts on the period of managerial accounting and to further periodize its development. For the first time, the introduction of managerial accounting in practical activities of national enterprises was violated in October 1998 with the adoption of a Program for reforming the accounting system with the application of international standards.

Most western researchers support the statement that managerial accounting is a process of preparing information necessary to manual for management. Investigation of the content of existing definitions of managerial accounting allowed a number of conclusions. First, it concerns the definition of managerial accounting at the legislative level. Since managerial accounting is a comprehensive area of activity, it indicates the need to amend the text of the Law of Accounting and financial statements where these circumstances are not taken into account. Secondly, when developing a methodology for managerial accounting in domestic agrarian enterprises, it is necessary to take into account, except for the world experience of accounting practice, achievements of domestic scientists, as well as the specifics and real state of functioning of business entities. Thirdly, the spectrum of opinions on determining the managerial accounting system is very wide. In this case, the interpretation of its content over time changes has been presented. Fourth, in existing studies and definitions of managerial accounting in agriculture there is no sector color.

One of the most important tasks of managerial accounting for managers of agrarian enterprises should be the formation of complete and reliable accounting information on the results of the activities of production and functional divisions of enterprises. Maintaining management accounting at the enterprise should be theoretically substantiated, methodically justified and suitable for practical use. Awareness of the need and desire to introduce managerial accounting is not enough to implement this intention. The size of the enterprise needs to provide information to all levels of management, as well as the ratio of expenses and benefits from the introduction of managerial accounting should be played crucial value.

management, accounting, theory, management accounting, agrarian enterprises, principles, tasks, stages, advantages, problems, obstacles, accounting theory, local accounting theory

Одержано (Received) 24.02.2021

Прорецензовано (Reviewed) 11.03.2021

Прийнято до друку (Approved) 31.05.2021