

Мошковська Олена. МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ. *Економічний дискурс*. 2020. Випуск 2. С. 126-138.
DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2020-2-13>

УДК 657.6
JEL Classification M41

Мошковська Олена

д.е.н., професор кафедри обліку та оподаткування
Київський національний торговельно-економічний університет
м. Київ, Україна
E-mail: M_Kulgeiko@ukr.net
ORCID: 0000-0002-1176-9478

МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ НА МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація

Вступ. Досвід розвитку вітчизняної системи управління на багатьох молокопереробних підприємствах в останнє десятиліття продемонстрував, що навіть за економічно обґрунтованої структури управління бажаних результатів досягти досить складно. Одними з основних причин такого стану вважаємо брак системи оцінювання управлінського обліку на підприємстві та недостатню кількість об'єктивних методик, що забезпечують відносну достовірність вищезазначеної оцінки.

Таким чином, у статті визначені методичні засади оцінювання системи управлінського обліку на молокопереробних підприємствах

Методи. В процесі роботи над статтею використовувалися як загальнонаукові (аналіз, дедукція, індукція, узагальнення, класифікація), так і спеціальні методи дослідження (методи експертного опитування, методи математичної статистики, графічне моделювання).

Результати. За результатами проведеного дослідження розроблена багатовимірна модель оцінки системи управлінського обліку, яка надає можливості з'ясувати думки персоналу і керівників молокопереробних підприємств стосовно єдиного об'єкта оцінки – управлінського обліку, із використанням спеціального математичного апарату; визначені найбільш проблемні моменти, що впливають на якість управлінського обліку; відповідним способом структуровано дану систему шляхом виокремлення в ній певних елементів та використання переліку питань, які становлять інтерес для дослідника.

Перспективи. Впровадження запропонованих рекомендацій дозволить на новому рівні інформаційного супроводу визначити стан управлінського обліку на молокопереробних підприємствах, визначити перелік реально існуючих проблем, «слабких місць» цієї облікової системи

Перспективи подальших наукових досліджень пов'язані із визначенням можливостей застосування запропонованої методики оцінювання системи управлінського обліку на молокопереробних підприємствах на основі постійного моніторингу системи, створення методології її внутрішнього аудиту.

Ключові слова: управлінський облік, оцінювання, система, молокопереробні підприємства, параметри, рейтинг.

Вступ.

Досвід розвитку вітчизняної системи управління на багатьох молокопереробних підприємствах в останнє десятиліття продемонстрував, що навіть за економічно обґрунтованої структури управління бажаних результатів досягти не вдається. Одними з основних причин такого стану вважаємо брак системи оцінювання управлінського обліку на підприємстві та недостатню кількість об'єктивних методик, що забезпечують відносну достовірність такої оцінки

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Слід зазначити, що проблема організації оцінки ефективності облікових систем досліджувалася в останні роки таким вченими, як: Н.А. Букало, К.Ю. Кальчук [1], Ю.В. Калюжна [5], В.І. Кузь [8], О.М. Гончаренко, О.В. Фоміна [17] та ін. Але зазначена проблема стосовно управлінського обліку на молокопереробних підприємствах ще не стала предметом вивчення економістів, відсутні розробки, присвячені питанням оцінки ефективності системи управлінського обліку.

М.С. Пушкар наголошує, що в наявній теорії обліку найменш науково обґрунтованим елементом є його оцінка, відповідно, можна говорити про брак чіткої й переконливої вітчизняної теорії обліку [12].

У праці М.В. Корягіна зазначено, що дана оцінка має під собою цілком практичне підґрунтя, оскільки вона є іманентною складовою системи обліку; сприяє узгодженню цілей підприємства, держави та бізнесу; орієнтована на задоволення потреб практики; формує підґрунтя для реалізації цілей та вдосконалення обліку [7].

Мета.

Мета дослідження – запропонувати авторський підхід до оцінювання стану управлінського обліку на молокопереробних підприємствах, обґрунтувавши його теоретично та продемонструвавши можливості вищезазначеного підходу на практиці.

Методологія дослідження.

Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових методів пізнання: аналіз, дедукція, індукція, узагальнення, класифікація; в роботі використовувалися також спеціальні методи дослідження, зокрема, методи експертного опитування, математичної статистики, графічне моделювання.

Результати.

У загальному вигляді оцінка ефективності формування системи управлінського обліку може здійснюватися відповідно методів, які наведені на рис. 1.

В зарубіжній літературі завдання оцінки ефективності системи управлінського обліку, як правило, розподіляється на дві складові: оцінка майбутньої ефективності системи управлінського обліку й оцінка ефективності роботи системи управлінського обліку за минулий період, протягом якого вона функціонувала [15]. Обидва завдання не мають нині стандартного вирішення і перебувають на стадії розробки й активних дискусій у науковій та періодичній літературі. Труднощі розрахунків за цими методиками полягають в тому, що у розпорядженні аналітики відсутні точні цифри майбутніх грошових потоків, важко здійснити прогноз майбутніх доходів та ін. Більшість методик ґрунтується на застосуванні технологій моделювання, використовуються і методи проектного аналізу.

У процесі застосування вищезазначених методів використовується широкий перелік показників, які переважно мають економічне значення. Наявні підходи до розробки системи оцінних показників у сфері використання управлінського обліку подано на рис. 2.

Проте слід визнати той факт, що наведений підхід є суто економічним і не надає можливості визначити показник «якість управлінського обліку», котрий характеризує реальний стан управлінського обліку в плані реалізації основних облікових функцій на підприємстві, оцінений відповідно до обраної системи критеріїв і встановленої певної числової градації, що свідчить про якість реалізації кожної окремої облікової функції.

Деякі вчені [7] дотримуються думки, що окремим елементом, який дозволяє оцінювати облікові системи, є міра корисності інформації, необхідної зацікавленим користувачам для прийняття обґрунтованих економічних рішень.



Рис. 1. Класифікація методів оцінки ефективності формування системи управлінського обліку*

*Джерело: [16]



Рис. 2. Класифікація показників оцінки ефективності використання управлінського обліку

*Джерело: складено за даними [14].

При цьому вірогідність і повноту даних відповідно до нормативних правових документів з обліку доцільно вважати за пріоритетні характеристики, що гарантують якість надання даних у фінансовій звітності. Утім зазначений підхід дещо обмежений, оскільки фактично виводить за межі якості таку її складову, як якість широкого кола елементів обліку, котрі мають враховуватися у процесі визначення якості облікової системи.

А. Р. Валіулов та В. І. Приходько у своїй праці пропонують оцінювати систему управлінського обліку за критеріями стратифікованості, які описують поведінку об'єкта з різних боків та на різних рівнях функціонування системи [2]. Кожен рівень, або страта, має власні характерні особливості, за допомогою яких описується поведінка системи (рис. 3).

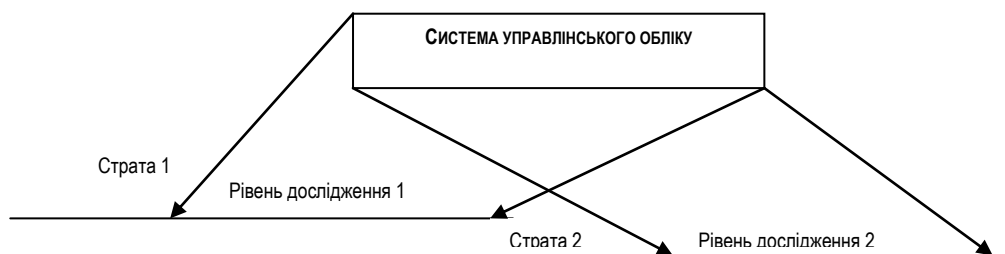


Рис. 3. Проекції системи управлінського обліку на різні рівні дослідження (страати)*

**Джерело: складено за даними [2].*

Відповідно до принципів стратифікації автори виділяють такі суттєві страати: методологічну, інформаційну, функціональну, організаційну, технічну, персональну і економічну. Методологія стратифікованого підходу дозволяє виокремити будь-яку кількість страт, на яких може бути подана і досліджена система управлінського обліку, що розкриває нові можливості для дослідження управлінського обліку з позицій системного підходу.

Тож наведений підхід надає змогу оцінювати саме якість управлінського обліку на основі виокремлення його ключових елементів та їх подальшої оцінки. Разом з тим, слід визнати певну наявність фрагментарності досвіду, нагромадженого в даній сфері управлінського обліку, що негативно позначається на самій системі управління, і, таким чином, на якості прийнятих управлінських рішень, реалізації політики керівництва та ефективності діяльності молокопереробних підприємств.

Що стосується реальних можливостей оцінки якості управлінського обліку на молокопереробних підприємствах, то слід, насамперед, орієнтуватися на те, що сучасна наука, зокрема наука управлінського аналізу, базується на положенні, що будь-яке дослідження має ґрунтуватися на системному методі, коли дослідник ставить за мету виокремлення таких ключових понять, як елементи системи, їх зв'язок і якість. З огляду на вищезазначене, сучасний облік є сукупністю конкретних облікових систем, і ця сукупність утворює мета-інтегративну систему, що складається з окремих елементів, поєднаних структурними зв'язками. Такий підхід виправдовує себе, оскільки надає можливість впорядковувати наявний емпіричний матеріал стосовно поведінки облікової системи на основі аналізу і синтезу.

У першому випадку (аналіз) вирішується завдання «розчленування» зливої, аморфної маси різномірного матеріалу і даних на які-небудь самостійні елементи (наприклад, реальних витрат, що фіксуються в обліку тощо), які на практиці взаємодіють між собою, зберігаючи при цьому свою самостійну сутність і якість.

У другому (синтез) – передбачається виокремлення стійких зв'язків між елементами, що поєднані в певні структури, при цьому «загальне» (наприклад, система управлінського обліку) може бути виділено абстрактно, на рівні окремого поняття, але може аналізуватись і змістовно, на основі

проникнення у природу (структуру) даної системи.

На наше переконання, оцінка ефективності функціонування системи управлінського обліку має бути об'єктивною, а отже, необхідно віддавати перевагу її якісним вимірникам. Для аналізу якості управлінського обліку слід враховувати те, що елементи системи управлінського обліку існують на будь-якому підприємстві, відповідно, необхідні їх узагальнення та систематизація в логічно завершену, цілісну систему управлінського обліку. У визначенні цього твердження слід виходити з того, що управлінський персонал так чи інакше організовує будь-яке середовище управлінської інформації для підтримки прийняття своїх рішень.

При цьому оцінка діяльності будь-якого підрозділу має враховувати міру виконання поставлених перед ним цілей. Першорядна мета підрозділу управлінського обліку, як, утім, і апарату управління, в цілому полягає у спрямуванні діяльності підприємства на досягнення вибраної стратегії. Отже, виміряти якість функціонування системи управління й управлінського обліку можна на основі оцінки міри виконання цільових функцій, що є головними показниками якості управлінського обліку. Так, доцільно запропонувати багатовимірну модель підходу до оцінки якості управлінського обліку (рис. 4).

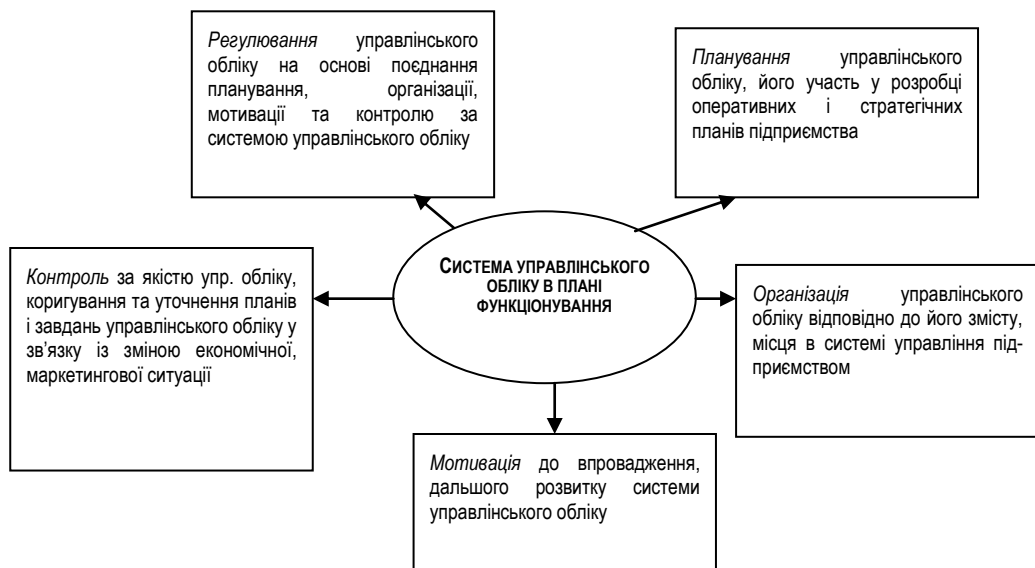


Рис. 4. Багатовимірна модель підходу до оцінки якості управлінського обліку*

* Джерело: складено автором за даними [6; 7; 14].

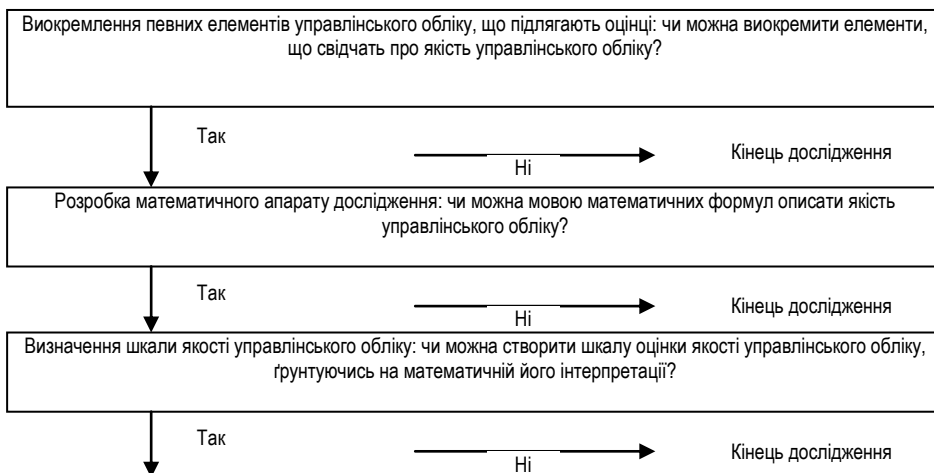
У методичному плані оцінка якості управлінського обліку спиралася на певний алгоритм, зміст якого полягав у тому, що така оцінка може бути в разі, коли всі етапи дослідження взаємоузгоджені і кожен наступний етап ґрунтується на позитивному результаті, одержаному на попередньому етапі дослідження (рис. 5).

Результатом використання даного підходу може стати формування найпростіших уявлень про елементи і зв'язки, властиві управлінському обліку, структурування його окремих елементів з метою реальної оцінки його стану на молокопереробних підприємствах.

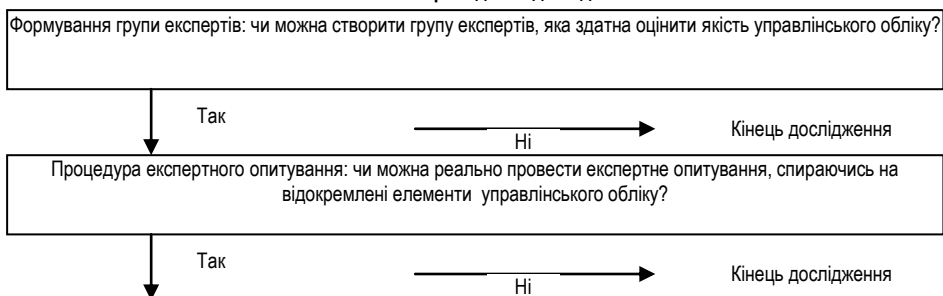
Використовуючи далі методи дедукції – рух від загального (ми можемо сказати – системних рис) до окремого (елементів системи, які в даному разі треба розуміти як елементи цієї системи) – та індукції – рух від окремого до загального, ми можемо сформулювати перші уявлення про досліджувану систему. Найбільш важливим при цьому стане визначення системної якості, котра не

зводилася до суми якостей, вхідних у систему елементів, – того, що відрізняє цю систему від будь-якої іншої і, тим самим, характеризує її межі. На цій основі можливо побудувати і певну структуру досліджуваної системи, провести її компаративний аналіз та оцінити стан системи в конкретний момент часу.

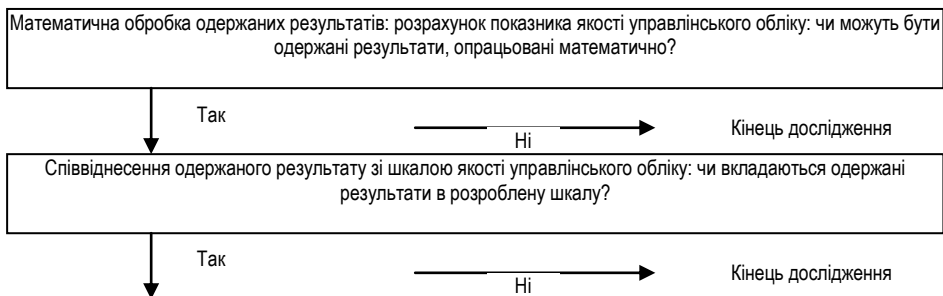
1. Розробка методики оцінки якості управлінського обліку



2. Проведення дослідження



3. Оцінка одержаних результатів



4. Висновок за результатами дослідження

Рис. 5. Алгоритм оцінки якості управлінського обліку

**Джерело: складено автором.*

У межах реалізації запропонованої моделі можна використовувати бальну оцінку ефективності спільної роботи апарату управління та підрозділу управлінського обліку щодо досягнення поставлених перед підприємством цілей. Її використання дозволить скерувати управління на розвиток системи управлінського обліку. Щодо останньої слід зазначити, що в методологічному плані повнота й вірогідність оцінки управлінського обліку на підприємстві залежить від того, наскільки узгоджені погляди керівників молокопереробних підприємств та осіб, безпосередньо залучених до сфери управлінського обліку, стосовно якості утвореної системи, а узгодженість цих думок значною мірою впливає на кінцеві результати управлінського обліку і свідчить про його загальний стан.

Тож логічним доповненням розглянутої оцінки управлінського обліку на молокопереробних підприємствах є оцінка узгодженості думок у колективі щодо чинної системи управлінського обліку, що визначається уявленнями про дану систему в керівників і фахівців, які виконують функції управління та обліку.

Варто наголосити, що перевага двосторонньої оцінки управлінського обліку полягає в можливості визначити, наскільки відповідає уявлення керівників про стан справ у цій сфері думці фахівців, що беруть участь у зборі й обробці управлінської інформації. Така компаративна оцінка має на увазі порівняння думок різних зацікавлених сторін про певну подію або факт економічного життя. На відміну від раніше використовуваних підходів, коли система управлінського обліку оцінювалась на основі думки експертів із приводу організації управлінського обліку на підприємстві, авторський підхід надає змогу:

- з'ясувати думки персоналу і керівників молокопереробних підприємств стосовно єдиного об'єкта оцінки – управлінського обліку, тобто одержати всебічний результат, який сприяв визначенню, з одного боку, рівня задоволення керівників якістю управлінського обліку, а з іншого – проблемних моментів, які впливають на стан управлінського обліку на основі вивчення думки фахівців. Порівнюючи одержані результати, з'являється можливість застосування спеціального математичного апарату, щоб визначити реальну якість управлінського обліку;

б) визначити найбільш проблемні моменти, що впливають на якість управлінського обліку, відповідним способом структурувавши вищезазначену систему і виокремивши в ній певні елементи, використовуючи перелік питань, які становлять інтерес для дослідника.

Кожне питання, яке спрямоване на визначення стану того або іншого елемента управлінського обліку (планування, регулювання, організації, мотивації, контролю), має п'ять варіантів оцінки. Шкала оцінки, що була використана, наведена у табл. 1 і є традиційною, а в методичному плані розроблена в працях [3; 4].

Таблиця 1. Шкала оцінки якості системи управлінського обліку*

Оцінка у відповідях	Шкала оцінки, бал
Виокремлена функція управління в системі управлінського обліку не реалізується	0
Виокремлена функція управління в системі управлінського обліку реалізується ситуативно	1
Виокремлена функція управління в системі управлінського обліку реалізується постійно, поза зв'язком з іншими елементами	2
Виокремлена функція управління в системі управлінського обліку реалізується постійно, у тісному зв'язку з іншими елементами	3
Виокремлена функція управління в системі управлінського обліку реалізується постійно, у тісному зв'язку з іншими елементами та постійно вдосконалюється	4

*Джерело: складено автором за даними [3; 4]

Елементи системи управлінського обліку, які розвинуті у найбільшій мірі оцінюються чотирма балами з урахуванням того, що шкала оцінки починається з нуля балів. Еталонний показник за кожним елементом може досягати 20 балів, а максимальна загальна оцінка системи обліку – 100 балів.

Оцінка системи оцінки якості управлінського обліку підприємства на основі функціональної моделі проводиться за допомогою опитування фахівців з управління фінансами та обліку результатів господарської діяльності, а також фахівців з постачання, транспортування та складування матеріальних ресурсів на підприємствах. Такий підхід формує умови для визначення об'єктивного стану системи управлінського обліку на підставі встановлення розбіжностей у поглядах адміністрації та працівників, що може значно вплинути на кінцеві результати експертизи.

З метою одержання об'єктивних даних необхідною умовою функціональної оцінки якості управлінського обліку є участь в опитуванні не менше ніж 80% керівників і не менше ніж 50% осіб, які, за своїми функціональними обов'язками, пов'язані з управлінським обліком. Результатом даного підходу стало з'ясування думок 15 керівників та 15 фахівців, що працюють на досліджуваних молокопереробних підприємствах та мають безпосереднє відношення до управлінського обліку, формуючи інформаційну базу для прийняття управлінських рішень.

Середній бал за кожною з виокремлених функцій управління в системі управлінського обліку обчислюється за формулою (складено автором):

$$I_{\text{сер}} = \frac{I_{\text{кер}} + I_{\text{фах}}}{2}, \quad (1)$$

де $I_{\text{сер}}$ – середній бал за напрямом діяльності;

$I_{\text{кер}}$ – середня оцінка за напрямом діяльності керівника;

$I_{\text{фах}}$ – середня оцінка за напрямом діяльності фахівця.

Показник $I_{\text{сер}}$ дає можливість оцінити якість управлінського обліку ($Y_{y.o}$) на кожному окремому підприємстві у загальному масштабі, визначивши певні конкурентні переваги кожного окремого підприємства за цим показником:

$$Y_{y.o} = I_{\text{сер}1} + I_{\text{сер}2} + \dots + I_{\text{сер}n}. \quad (2)$$

Важливим елементом аналізу в процесі оцінки є визначення коефіцієнта погодженості думок стосовно до якості управлінського обліку ($K_{п.я.y.o}$), що має відобразити розбіжність думок між управлінцями і фахівцями підприємства щодо якості певної функції управління в системі управлінського обліку:

$$K_{п.я.y.o} = \frac{I_{\text{кер}}}{I_{\text{фах}}}. \quad (3)$$

У даному випадку числитель є значенням, що характеризує думку керівників, тобто цій категорії персоналу наданий певний пріоритет з тих міркувань, що управлінський облік орієнтований саме на цю категорію користувачів інформації і їх думка щодо якості наданої інформації та самої системи управлінського обліку є пріоритетною.

Шкала, за якою можна з'ясувати міру узгодженості думок, визначається на підставі коефіцієнта максимальної розбіжності (K_{max}) і коефіцієнта мінімальної розбіжності (K_{min}). Максимальна сума балів має місце, у разі, коли керівники вважають, що всі виокремлені функції управління в системі управлінського обліку реалізуються постійно, у тісному зв'язку з іншими елементами та постійно вдосконалюються, а фахівці – що всі виокремлені функції управління в системі управлінського обліку реалізуються ситуативно ($K_{\text{max}} = 4 \text{ бали} / 1 \text{ бал} \times 25 \text{ запитань} = 100 \text{ балів}$), тобто спостерігається неузгодженість думок. Критичну неузгодженість думок маємо й у разі, коли виникає ситуація: $K_{\text{max}} = 1 \text{ бал} / 4 \text{ бали} \times 25 \text{ запитань} = 6,25 \text{ бала}$, тобто йдеться про переоцінку якості управлінського обліку з боку керівників, тим часом як дана «якість» не задовольняє фахівців.

Наведені результати уможливають визначення чотирьох зон, що ілюструють розбіжність у судженнях експертів:

Критична зона неузгодженості: від 0,0 до 6,25 бала.

Зона достатньої узгодженості: від 6,26 бала до 37,5 бала.

Зона неузгодженості: від 37,6 бала до 68,5 бала.

Зона повної неузгодженості: від 68,6 бала до 100 балів.

Результати опитування фахівців та керівників, що працюють на досліджуваних підприємствах, подано в у табл. 2–5

Таблиця 2. Оцінка стану системи управлінського обліку на підприємстві ПАТ «Чернігівський молокозавод»

Питання	Середня оцінка, бал		I _{сер}	К _{п.я.у.о}
	Керівники	Фахівці		
Сума за функцією планування	16,8	13,18	14,97	6,45
Сума за функцією організації	13,5	6,64	10,07	14,88
Сума за функцією мотивації	15,0	6,91	10,95	11,31
Сума за функцією контролю	15,3	11,45	13,35	7,18
Сума за функцією регулювання	12,0	7,55	9,77	9,24
Загальна сума	72,5	45,73	59,11	–

*Джерело: складено автором за даними [10].

Таблиця 3. Оцінка системи управлінського обліку на підприємстві ТОВ «Білоцерківський молочний комбінат»

Питання	Середня оцінка, бал		I _{сер}	К _{п.я.у.о}
	Керівники	Фахівці		
Сума за функцією планування	17,3	11,27	14,26	8,17
Сума за функцією організації	15,3	8,18	11,72	10,29
Сума за функцією мотивації	9,18	12,84	9,18	6,03
Сума за функцією контролю	14,3	10,64	12,44	7,01
Сума за функцією регулювання	13,3	12,55	12,90	6,0
Загальна сума	76,5	51,82	64,16	–

*Джерело: складено автором за даними [13].

Таблиця 4. Оцінка системи управлінського обліку на підприємстві ПРАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат»

Питання	Середня оцінка, бал		I _{сер}	К _{п.я.у.о}
	Керівники	Фахівці		
Сума за функцією планування	13	10	11,5	6,59
Сума за функцією організації	14,75	7,09	10,92	13,37
Сума за функцією мотивації	15,5	5,91	10,7	13,73
Сума за функцією контролю	16	11,36	13,68	8,05
Сума за функцією регулювання	13,25	8,73	10,99	10,25
Загальна сума	72,5	43,1	57,8	–

*Джерело: складено автором за даними [11].

Таблиця 5. Оцінка системи управлінського обліку на підприємстві ПАТ «Городенківський сирзавод»

Питання	Середня оцінка, бал		I _{сер}	К _{п.я.у.о}
	Керівники	Фахівці		
Сума за функцією планування	14,3	10,64	12,44	7,01
Сума за функцією організації	13,3	12,55	12,90	6,0
Сума за функцією мотивації	16,8	13,18	14,97	6,45
Сума за функцією контролю	13,5	6,64	10,07	14,88
Сума за функцією регулювання	15	6,91	10,95	11,31
Загальна сума	68,49	49,92	61,33	–

*Джерело: складено автором за даними [9].

Одержані дані доводять, що найбільшою мірою управлінський облік розвинутий у ТОВ «Білоцерківський молочний комбінат». Загальний рейтинг молокопереробних підприємств за мірою розвинутої управлінського обліку наведений на рис. 6.

Загалом слід констатувати, що експерти оцінюють якість управлінського обліку як низьку, оскільки отримані результати не виходять за межі від 0 до 66,0 балів.

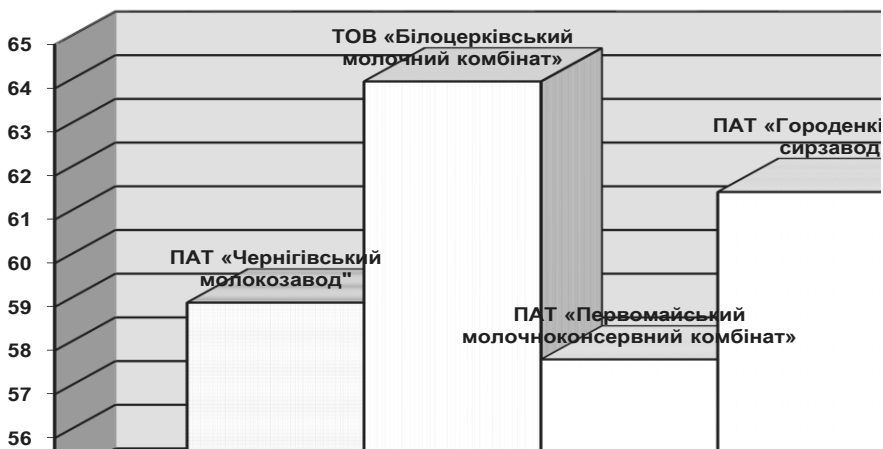


Рис. 6. Рейтинг молокопереробних підприємств за мірою розвинутості управлінського обліку*

*Джерело: складено автором за даними експертної оцінки.

Якщо ж звернутися до аналізу показника $K_{л.я.у.о.}$, то доцільно виокремити такі зони розбіжності думок експертів, додавши результати, одержані за кожною з виокремлених функцій, та визначивши середнє значення показника відповідно до кількості досліджуваних підприємств:

Планування: $(6,45 + 8,17 + 6,59 + 7,01) : 4 = 7,05$ бала.

Організація: $(14,88 + 10,29 + 13,37 + 6,0) : 4 = 11,13$ бала.

Мотивація: $(11,31 + 6,03 + 13,73 + 6,45) : 4 = 9,38$ бала.

Контроль: $(7,18 + 7,01 + 8,05 + 14,88) : 4 = 9,28$ бала.

Регулювання: $(9,24 + 6,0 + 10,25 + 11,31) : 4 = 9,20$ бала.

Отримані результати надають змогу констатувати, що розподіл думок експертів перебуває в межах зони достатньої узгодженості, і, відповідно, правомірним є висновок експертів, сутність якого полягає в наступному: якість управлінського обліку на досліджуваних молокопереробних підприємствах є низькою і потребує вдосконалення.

Висновки і перспективи.

Отже, у процесі проведеного дослідження:

- систематизовано методики оцінки ефективності управлінського обліку. На основі даного підходу встановлено, що всі запропоновані науковцями підходи до вирішення цього завдання є суто економічними й не дають можливості визначити такий показник, як «якість управлінського обліку», що характеризує реальний стан управлінського обліку в плані реалізації основних облікових функцій на підприємстві, оцінений відповідно обраної системи критеріїв та встановлення певної числової градації, що свідчить про якість реалізації кожної окремої облікової функції;

- запропоновано підхід, що ґрунтується на компаративному аналізі функціонування управлінського обліку на вітчизняних молокопереробних підприємствах;

- встановлено, що в методологічному плані повнота та вірогідність оцінки якості управлінського обліку на підприємстві залежать від того, наскільки узгоджені погляди керівників молокопереробних підприємств та осіб, безпосередньо залучених до сфери управлінського обліку,

стосовно якості утвореної системи, а узгодженість цих думок значною мірою впливає на кінцеві результати управлінського обліку і свідчить про його загальний стан.

Застосування цієї методики дало змогу констатувати, що управлінський облік на досліджуваних молокопереробних підприємствах має суттєві недоліки, не забезпечуючи повною мірою формування об'єктивної інформації про стан справ на підприємстві.

У практичному аспекті результати аналізу підтвердили актуальність подальшого дослідження наукових ідей щодо змісту та формування системи управлінського обліку в практичній площині з урахуванням необхідності удосконалення наведеної у статті методики аналізу, створення універсального методологічного підходу до вирішення зазначеної проблеми.

Список використаних джерел

1. Букало Н.А., Кальчук К.Ю. Вдосконалення бухгалтерського обліку і системи контролю на підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2017. №13. С. 1316-1319.
2. Валиулова А.Р., Приходько В.И. Стратифицированное представление системы управленческого учета. *Управленческий учет*. 2006. №5. С. 4–17.
3. Гнатієнко Г.М., Снитюк В.Є. *Експертні технології прийняття рішень: монографія*. Київ : ТОВ «Маклаут», 2008. 444 с.
4. Грабовецький Б.С. Методи експертних оцінок: теорія, методологія, напрямки використання : монографія. Вінниця : ВНТУ, 2010. 171 с
5. Калюжна Ю.В. Ефективність бухгалтерського обліку в системі антикризового управління підприємством. *Економіка: реалії часу*. 2015. №3. С. 147-152.
6. Королева Л.П. Оцінка ефективності контролінга. *Управленческий учет*. 2007. №1. С. 35–46.
7. Корягін М.В. Оцінка як методологічна складова системи бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. Вип. 20. С. 309–314.
8. Кузь В.І. Ефективність системи бухгалтерського обліку на підприємстві. *Молодий вчений*. 2015. №5(2). С. 8-12.
9. ПАТ «Городенківський сирзавод». URL: <http://www.gorodenkacheese.com/> (дата звернення: 25.03.2020).
10. ПАТ «Чернігівський молокозавод». – Режим доступу: <https://www.ua-region.com.ua/00447971>. (дата звернення: 25.03.2020).
11. ПРАТ «Первомайський молочноконсервний комбінат». – Режим доступу: <https://pmkk.com.ua/> (дата звернення: 25.03.2020).
12. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2007. 359 с.
13. ТОВ «Білоцерківський молочний комбінат». URL: <https://latifundist.com/kompanii/459-belotserkovskij-molochnij-kombinat>. (дата звернення: 25.03.2020).
14. Уорд К. Стратегический управленческий учет. Пер. с англ., 2-е изд., доп. М. : Фактор, 2014. 510 с.
15. *Управленческий учет / за ред. Р. Гаррисона, Э. Норина, П. Бью. М.: «Companion Group», 2011. 1024 с.*
16. *Управленческий учет / за ред. Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, Ш. Датара; пер. с англ. СПб. : Питер, 2007. 1008 с.*
17. Фоміна О.В., Гончаренко О.М. Оцінка ризиків підприємства в системі обліку. *Економічний часопис-XXI*. 2015. № 3-4(2). С. 67-70.

Статтю отримано: 29.03.2020 / Рецензування 11.05.2020 / Прийнято до друку: 20.06.2020

Olena Moshkovska

Doctor of Economics, Associate Professor, Professor
Department of Accounting and Taxation
Kyiv National Trade and Economic University
Kyiv, Ukraine

E-mail: M_Kulgeiko@ukr.net
ORCID: 0000-0002-1176-9478

METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF EVALUATION OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM AT MILK PROCESSING ENTERPRISES**Abstract**

Introduction. The experience of development of the domestic management system at many dairy enterprises in the last decade has shown that even with an economically substantiated management structure, the desired results cannot be achieved. One of the main reasons for this situation is the lack of a system for evaluating management accounting in the enterprise and the lack of objective methods that ensure the relative reliability of this assessment.

Thus, the article defines the methodological principles of evaluating the management accounting system at dairy enterprises.

Methods. Both general scientific (analysis, deduction, induction, generalization, classification) and special research methods (methods of expert survey, methods of mathematical statistics, graphic modeling) are used in the process of working on the article.

Results. The author of the article developed a multidimensional model of management accounting system evaluation, which provides an opportunity to find out the opinions of staff and managers of dairy enterprises on a single object of evaluation - management accounting, using a special mathematical apparatus to identify the most problematic issues affecting the quality of management accounting. way structured this system and highlighting certain elements in it, using a list of issues of interest to the researcher.

Discussion. The implementation of the proposed recommendations allows at a new level of information support to determine the state of management accounting at dairy enterprises, to determine the list of real problems, "weaknesses" of this accounting system.

Prospects for further research are related to determining the possibilities of applying the proposed method of evaluating the management accounting system at dairy enterprises on the basis of constant monitoring of the system, creating a methodology for its internal audit.

Keywords: management accounting, evaluation, system, dairy enterprises, parameters, rating.

References

1. Bukalo, N.A., & Kalchuk K.Yu. (2017). Vdoskonalennya bukhhalterskoho obliku i systemy kontrolyu na pidpryyemstvi [Improving the accounting and control system at the enterprise]. *Ekonomika i suspilstvo* [Economy and Society], 13, 1316-1319.
2. Valyulova, A.R., & Prykhodko, V.Y. (2006). Stratifitsirovannoe predstavlenie sistemy upravlencheskoho ucheta [Stratified representation of the management accounting system]. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting], 5, 4-17.
3. Hnatiyenko, H.M., & Snytyuk, V.Ye. (2008). *Ekspertni tekhnologii pryynyattya rishen: monohrafiya*. [Expert decision-making technologies: monograph]. Kyiv, Ukraine: TOV «Maklout».
4. Hrabovetskiy B.Ye. (2010). *Metody ekspertnykh otsinok: teoriya, metodolohiya, napryamky vykorystannya: monohrafiya* [Methods of expert assessments: theory, methodology, areas of use: monograph]. Vinnytsya, Ukraine : VNTU.
5. Kalyuzhna Yu.V. (2015). Efektyvnist bukhhalterskoho obliku v systemi antykrizovoho upravlinnyam pidpryyemstvom [The effectiveness of accounting in the system of crisis management of the enterprise]. *Ekonomika: realiyi chasu* [Economy: Realities of Time], 3, 147-152.
6. Koroleva, L.P. (2007). Otsenka éffektivnosti kontrolinha [Evaluation of controlling efficiency]. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting], 1, 35-46.
7. Koryahin, M.V. (2012). Otsinka yak metodolohichna skladova systemy bukhhalterskoho obliku [Evaluation as a methodological component of the accounting system]. *Finansy, oblik i audit* [Finance, Accounting and Auditing], 20, 309-314.
8. Kuz, V.I. (2015). Efektyvnist systemy bukhhalterskoho obliku na pidpryyemstvi [The efficiency of the accounting system at the enterprise]. *Molodyy vchenyy* [A Young Scientist], 5(2), 8-12.
9. PAT «Gorodenkivskiy syrzhavod». www.gorodenkacheese.com. Retrieved from <http://www.gorodenkacheese.com/>
10. PAT «Chernigivskiy molokozavod». www.ua-region.com.ua. Retrieved from <https://www.ua-region.com.ua/00447971>
11. PRAT «Pervomajskiy molochnokonservnyy kombinat». pmkk.com.ua. Retrieved from <https://pmkk.com.ua/>
12. Pushkar, M.S. (2017). *Metateoriya obliku abo yakoyu povynna staty teoriya: monohrafiya* [Metatheory of

accounting or what should be the theory: a monograph]. Ternopil, Ukraine: Kart-blansh.

13. TOV «Bilocerkivskij molochnyj kombinat». *latifundist.com*. Retrieved from <https://latifundist.com/kompanii/459-belotserkovskij-molochnyj-kombinat>

14. Uord, K. (2014). *Stratehicheskiy upravlencheskiy uchet* [Strategic management accounting]. Moscow, Russia: Faktor.

15. Harryson, R., Noryn, É., & Bryu, P. (2011). *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Russia: «Companion Group».

16. Khornhren, Ch., Foster, Dzh., & Datar, Sh. (2007). *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. SPb., Russia : Piter.

17. Fomina, O.V., Honcharenko, O.M. (2015). Otsinka ryzykiv pidpryyemstva v systemi obliku [Risk assessment of the enterprise in the accounting system]. *Ekonomichnyy chasopys- XXI* [Economic Journal-XXI], 3-4(2), 67-70.

Received: 03.29.2020 / Review 05.11.2020 / Accepted 06.20.2020

