

## АГРОПРОДОВОЛЬЧИЙ РИНОК

УДК 338.439-021.4(477):077

**ХОМОВИЙ С.М.**, канд. екон. наук

*2serik2@ukr.net*

**ТОМІЛОВА Н.О.**, канд. екон. наук

*ntomilova1984@gmail.com*

*Білоцерковський національний аграрний університет*

**ХОМОВИЙ М.М.**, канд. екон. наук

*mhomovij@ukr.net*

*Подільський державний аграрно-технічний університет*

### ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДОВОЛЬЧИХ ТОВАРІВ В УКРАЇНІ

Система обліку на підприємстві проходить певні етапи. Інформація, яка потрібна на кожному з них, має бути спеціально підготована та інтерпретована, аби внутрішні форми звітності, у підсумку, на різних рівнях управління були забезпечені даними, які необхідні для прийняття управлінських рішень. Така необхідність стосується й процесу обліку витрат на якість продукції, адже сьогодні проблема якості продукції є однією з найактуальніших в економічному та соціальному житті суспільства. Головною ціллю для підприємства, що орієнтоване на ринок, є отримання прибутку за умови покриття усіх витрат. Важливим є повний облік усіх витрат, та традиційний бухгалтерський облік не завжди може реалізувати свої функції повною мірою адже облік витрат на якість не враховується. На сьогодні, на українських підприємствах існують невирішені проблеми, пов'язані з побудовою механізму обліку витрат на якість продукції. Відомо, що виділення витрат на якість обліковою документацією, що існує в Україні, не передбачено. Витрати на якість не є складовою частиною звичайної виробничої калькуляції.

**Ключові слова:** якість продукції, витрати на якість, стандарти ISO, концепція НАССР, аудит якості продукції.

**Постановка проблеми.** В умовах глобалізації процесів цивілізаційного розвитку в контексті сталого планетарного розвитку нині дедалі виразніше постає питання навіть не про те, що сучасне людство залишить прийдешнім поколінням, а про його фізичне здоров'я, а також про можливість існування людства взагалі. Не останню роль у цьому процесі відіграє і якість та безпека продовольчих товарів як один із основних чинників забезпечення природних потреб людини.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням конкурентної боротьби в розвитку концепції якості як фундаменту сучасного виробництва присвятили свої праці такі відомі вчені-економісти: Анисимова Н.Ю. (2005) – висвітлено оцінку діяльності виноробних підприємств на міжнародному ринку і встановлення напрямків її оптимізації шляхом визначення систем управління якістю; Бурак Р.І. (2015) – аналіз сутності поняття «концепція управління якістю», обґрунтування теоретико-методологічних підходів щодо еволюції концепцій управління якістю, розроблення класифікації концепцій управління якістю; Бугера С.І. (2011) – вдосконалення правового регулювання якості сільськогосподарської продукції відповідно до міжнародних вимог, аналіз стану вітчизняного і міжнародного законодавства та розробка відповідних практичних рекомендацій з цих питань; Бондар Т.Л. (2015) – аналіз підходів до класифікації витрат на забезпечення якості за призначенням і бізнес-процесами та їх удосконалення відповідно до міжнародних стандартів управління якістю; Морозова-Герасимович Н.А. (2004) – відображення непродуктивних витрат при забезпеченні якості виготовлення і контролі готової продукції; Пархоменко В.М. (2016) – виділено рівні нормативного регулювання якості та встановлено місце виконання договірного процесу в контексті відповідності якості предмету договору для суб'єктів мега-, макро- і макрорівнів; Пол Е. Пльсек (2000) – визначає поняття якості як потенційну здатність товару задовольняти конкретну потребу користувачів; Juran J.M., Godfrey A.B. (1998) – автор концепції AQI (Annual Quality Improvement) та ін.

Проте залишаються нерозкритими питання інформаційного забезпечення управління якістю, зокрема формування системи і контролю витрат на якість в межах якої функціонує організація процесів створення якісного продукту з подальшим виведенням його на ринок.

**Метою дослідження** було узагальнення теоретичних і практичних аспектів значення управління якістю в системі виробництва і реалізації готової продукції та розгляд якості як основного важеля конкурентоспроможності товару.

**Матеріал і методика дослідження.** В процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціалізовані методи дослідження процесів і явищ у їх взаємозв'язку й розвитку, а саме: монографічний (за формулювання мети, завдань, предмета і об'єкта наукового дослідження); метод порівняльного аналізу (за дослідження концепцій стратегічного управління витрат на якість продукції).

**Основні результати дослідження.** Як свідчить міжнародна практика, ефективне правове регулювання якості сільськогосподарської продукції та відповідна законодавча база є важливим елементом в системі забезпечення безпеки продукції харчового призначення.

Сучасна європейська система якості сільськогосподарської та харчової продукції базується на національних системах якості окремих країн-членів Європейського Союзу, зокрема: Національна система забезпечення якості харчових продуктів Німеччини (Qualitätat Sicherheit GmbH – QS), нідерландська система забезпечення якості – «Інтегрований контроль ланцюга» (Integrierte Kettenuberwachung – ІКВ); бельгійська система забезпечення якості виробництва свинини – «Certus»; французька система якості щодо виробництва харчових продуктів – «Label Rouge» («Червоний знак якості») та ін.

У розвинених країнах світу висока якість продукції – одне з основних джерел національного багатства. За даними щорічної доповіді ООН про розвиток людини у 2015 р. за індексом розвитку людського потенціалу Україна займає 85 місце серед 182 держав. Вагомою причиною такого стану є низька якість харчових продуктів, які споживаються українцями. За достатніх потенційних можливостей сільськогосподарської галузі забезпечення відповідної якості продукції стає першорядним завданням і одним з напрямів розвитку національної економіки.

Міжнародний досвід показує, що лідерство у світовій економіці, в соціальному та культурному розвитку досягають лише ті країни, які можуть забезпечити світову якість продукції та послуг [18]. Це створює конкурентні переваги для виробників та комфортні умови життя для споживачів. Саме тому в провідних країнах світу проблема якості є осередком економічних інтересів держави, виробників та споживачів.

За даними опитування покупців в різних країнах світу бачимо, що сьогодні практично всі вони розглядають якість як головний фактор вибору товару в порівнянні з його ціною та іншими критеріями [1, с. 38].

Якість продукції створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів. Вона, з одного боку, виражає ступінь задоволеності споживачем сукупності характеристик продукції, послуг, що надає підприємство, а з іншого, – відповідність процесів управління на підприємстві встановленим цілям й обраній стратегії розвитку [2, с. 110].

Категорія «якість» тісно пов'язана із задоволенням потреб споживачів. Якісним вважається такий продукт, який здатний задовольняти потреби споживача та відповідає певним вимогам (нормативно-технічним документам).

Еволюція категорії «якість» значною мірою залежить саме від рівня техніко-економічного розвитку суспільства, тобто рівня розвинення техніки (інновації, науково-технічний прогрес), галузевої структури господарства, структури виробництва та споживання [3].

Українська асоціація якості дає наступне визначення поняттю «*управління якістю*» – це такі напрямки діяльності функції загального управління, які визначають політику в галузі якості, мету і відповідальність, а також здійснюють їх за допомогою таких засобів як планування якості, управління якістю, забезпечення якості та поліпшення якості в межах системи якості.

У словнику Європейської організації з якості (ЄОЯ), в міжнародних стандартах ISO 8402:1994 і ISO 9000:2000 наводяться два терміни що характеризують управління якістю: «*quality control*» і «*quality management*», аналогами яких є відповідно «*оперативне управління якістю*» і «*управління якістю*» [4].

Розглядаючи проблеми адаптації законодавства з питань якості сільськогосподарської продукції до міжнародних вимог необхідно зазначити, що якість продукції в ринкових умовах є

базовим фактором її конкурентоспроможності, однією з основних умов реалізації експортного потенціалу України. Гармонізація законодавства України до вимог Європейського Союзу (ЄС) щодо якості та безпеки сільськогосподарської продукції також є важливим чинником залучення іноземних інвестицій до аграрної сфери економіки України. Ці питання висвітлені у Постанові (ЄС) № 178/2002 Європейського парламенту про встановлення загальних принципів та вимог харчового кодексу, створення Європейського органу з безпечності харчових продуктів та про встановлення заходів для безпеки харчових продуктів, яка стала основою для всеохоплюючого стандарту з гігієни на харчові і кормові продукти.

На правовій основі цієї постанови була створена система швидкого попередження – Rapid Alert System for Food and Feed (RASFF) для повідомлення безпосередніх або опосередкованих ризиків для здоров'я людини. Через цю систему країни-члени, Європейський орган із безпечності харчових продуктів – European Food Safety Authority (EFSA), комісія (яка відповідає за управління), країни, що вступають до ЄС, об'єднані у мережу. Тому згідно з Планом дій «Україна – Європейський Союз» передбачається забезпечення прогресу у наближенні до законодавства ЄС у сфері відстеження харчового ланцюга «від поля до столу»; загальних принципів та вимог до безпеки продуктів харчування відповідно до постанови (ЄС) № 178/2002.

Концепція НАССР сьогодні має міжнародне визнання як особлива система для харчових продуктів, завдяки якій гарантується безпека здоров'я споживачів. Головна мета цієї концепції полягає у систематичному аналізі потоку продукції від сировини з усіма етапами обробки й переробки аж до продажу готової продукції.

Також необхідно зазначити, що згідно із Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» на першому етапі виконання Програми пріоритетними сферами, в яких здійснюється адаптація законодавства України, є, зокрема, сфера аграрного виробництва.

Водночас процес адаптації правового регулювання якості сільськогосподарської продукції до міжнародних вимог потребує певного перехідного періоду. Сутність його полягає у переході від обов'язкової сертифікації продукції до оцінки її відповідності і насамперед щодо вимог технічних регламентів.

При цьому процес виробництва певного виду сільськогосподарської продукції має відбуватися з дотриманням вимог так званої добросовісної практики ведення певної галузі аграрного виробництва, оскільки від цього фактично залежить кінцева якість продукції. Однак процес розробки галузевої добросовісної практики виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до міжнародних вимог та її законодавче закріплення також триває.

Тому на перехідному етапі доцільним є забезпечення належного державного контролю за якістю сільськогосподарської продукції та поступове формування інформаційної бази даних з питань її обігу та якості відповідно до вимог ЄС. Важливим є також забезпечення доступу споживачів сільськогосподарської продукції до інформації про її якість та витрати, що були понесені на її забезпечення [5].

На якість продукції впливає низка чинників. Важливість кожної з груп чинників беззаперечна, хоча на кожному підприємстві залежно від його умов кожна з таких груп чинників може бути конкретизована і набувати різної пріоритетності.

Основними чинниками, які впливають на формування якості готової продукції сільськогосподарських підприємств, можна вважати такі їх дві групи.

До першої належать: 1) сировина і матеріали, значну питому вагу яких займають насіння і корми власного виробництва; 2) персонал (керівники середньої ланки і працівники як безпосередні виконавці); 3) обладнання.

До другої групи слід віднести: 1) технології вирощування біологічних активів; 2) технологічні стадії (процеси) виробництва, які в рослинництві чітко виражені і віддалені в часі; 3) функціонування системи контролю якості.

Усі ці чинники впливають на організацію і методика бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на якість продукції, що виробляється підприємством. Залежність якості від додаткових заходів на її поліпшення ускладнюється через неналежну систему облікового відображення витрат на якість, їх виокремлення із сукупних.

Розробка методики фінансового обліку витрат на забезпечення якості продукції має відповідати принципу процесного підходу до управління якістю, задекларованого міжнародними стандартами ISO серії 9000. Це дозволить надавати повну та достовірну інформацію про витрати по бізнес-процесу, які характеризують якість продукції з урахуванням використаних ресурсів, для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень.

Як показує практика агропромислові підприємства не проводять калькуляцію вартості «якості» через відсутність типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. Деякі дослідники намагалися вирішити зазначену проблему, тому розглянемо їх пропозиції щодо складу та облікового відображення витрат на якість продукції (табл. 1).

Таблиця 1 – Підходи науковців щодо облікового відображення витрат на забезпечення якості продукції

Автор	Основа організації обліку витрат			
	спеціальний рахунок	субрахунок до рахунку «Виробництво»	субрахунок до рахунку «Інші витрати операційної діяльності»	аналітичні рахунки до рахунків обліку
І.В. Десяткіна [13]				+
Н.А. Морозова-Герасимович [8]	+			
І.Ю. Тимрієнко [10]		+		
К.А. Ягмур [11]			+	
О.М. Зенова [9]	+			
В.М. Пархоменко [12]				+

Джерело: складено автором на основі [8, 9, 10, 11, 12, 13].

Узагальнюючи підходи науковців першої групи щодо облікового відображення витрат на забезпечення якості зазначимо, що відкриття окремого збірно-розподільчого рахунку дозволить не втрачати витрати на забезпечення якості в загальній сумі витрат підприємства. Водночас такий підхід залишає невирішеною низку питань. Зокрема: по-перше, інформація про витрати на забезпечення якості продукції буде мати узагальнюючий характер без розподілу між видами продукції; по-друге, не дозволить розподілити витрати між бізнес-процесами та відповідальними підрозділами.

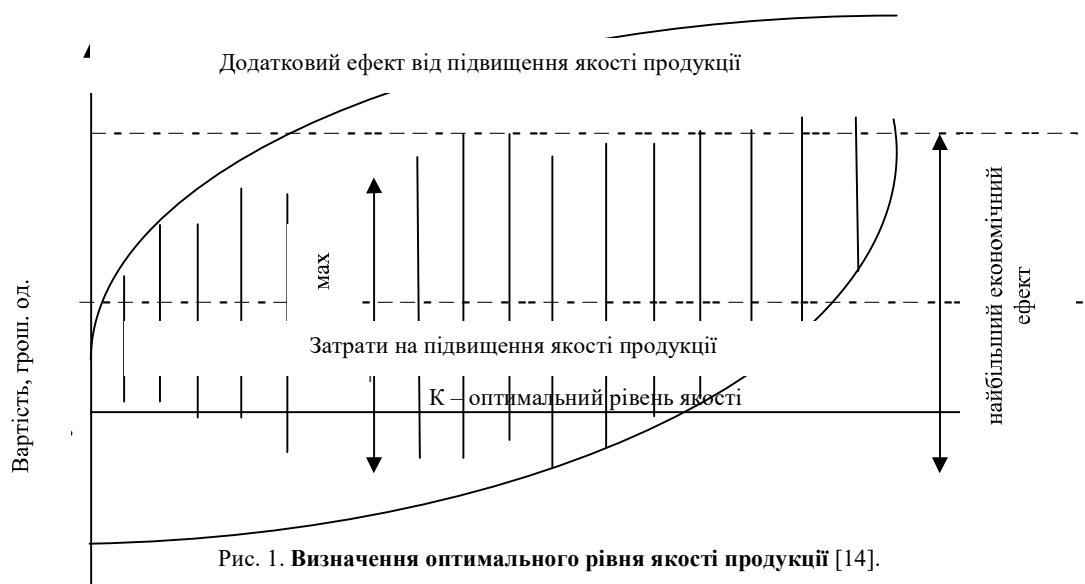
Наступна група обліковців вважає доцільним враховувати витрати на забезпечення якості на окремому субрахунку до рахунку «Виробництво». Вони виходять з того, що сьогодні витрати на якість продукції обліковуються загальною сумою у складі прямих виробничих витрат на рахунку 23 «Виробництво» [10]. Це означає, що витрати на забезпечення якості певного виду продукції «зникають» в загальній сумі витрат на його виробництво. Така методика не дозволить розподілити витрати за цільовим призначенням. Об'єднання витрат на забезпечення якості продукції на одному субрахунку є некоректним, адже такі витрати мають різні джерела фінансування та по-різному включаються до собівартості [15].

Проте, слід пам'ятати, що висока якість не повинна досягатися будь-якою ціною. Додаткові витрати, пов'язані з реалізацією комплексу цих факторів, мають бути економічно доцільними, тобто попит на продукцію, а в окремих випадках і ціна, мають зростати на більшу величину, ніж це потрібно для відшкодування з надлишком названих витрат (рис. 1).

В процесі здійснення власних досліджень виникли супутні уточнення і поправка, які не змінюючи підхід в цілому, все ж таки вносять корективи в аналітичний процес визначення самих витрат на якість.

В результаті були виділені наступні групи витрат на якість [16]:

- 1) стратегічні витрати на якість – пов'язані з вдосконаленням самої системи управління якістю продукції;
- 2) поточні витрати на оцінку рівня якості – витрати на контроль і випробування, перевірку діяльності із забезпечення якості;
- 3) реальні витрати від недостатньої якості – витрати на перероблення продукції, втрати внаслідок зниження сортності, внаслідок реклаमाції та як результат відповідальності за якість від позовів і судових процесів.



У нашому дослідженні проаналізована структура витрат на якість в 5-ти сільськогосподарських підприємствах Сквирського району Київської області (табл. 2). Дані таблиці 2 показують, що частка витрат на якість в загальній структурі витрат коливається в межах 1,4-3,9 % і загалом знаходиться в допустимих для галузі межах.

Таблиця 2 – Структура витрат на якість у сільськогосподарських підприємствах

Рік	Витрати на якість		Структура витрат на якість, %		
	тис.грн.	у структурі витрат, %	стратегічні витрати на якість	поточні витрати на оцінку якості	втрати від недостатньої якості продукції (браку, тощо)
2012	10965,32	3,96	0,04	1,21	98,75
2013	7310,25	1,48	1,47	2,98	95,55
2014	18501,41	2,80	0,33	1,97	97,70
2015	18891,05	2,24	0,69	1,86	97,45
2016	16036,75	1,70	1,14	2,13	96,73

Джерело: складено автором на основі власних досліджень.

Проте, основну частину цих витрат складають втрати від неякісної продукції, що становлять 95,5–98,7 %, а це в середньому 93,3 %. Негативною є і низька частка стратегічних витрат на якість, зокрема простежується залежність – чим нижчими є витрати на розвиток якості, тим вищими є втрати від браку. Тобто останні можна розглядати як резерв зменшення загальних витрат загалом, зокрема як ефект від підвищення ефективності управління якістю.

Для вивчення економічних процесів, що відбуваються на підприємствах, виявлення факторів, що впливають на якість продукції та виміру цього впливу використовується внутрішній аудит.

Внутрішній аудит дає можливість визначити, наскільки заплановані заходи правильно складені, виконуються і сприяють попередженню негативних наслідків. Вагомість внутрішнього аудиту полягає також в тому, що його результати можуть бути використані незалежними експертами для оцінки здатності організації виявляти існуючі проблеми (порушення або невідповідність стандартам) і знаходити можливість для безперервного поліпшення якості. Метою аудиту якості є проведення систематичного і незалежного аналізу, який дозволить визначити відповідність діяльності та результатів в сфері якості запланованим заходам, а також ефективність впровадження цих заходів та їх здатність досягати поставленої мети.

Нами розроблено комплекс показників для визначення результативності та ефективності процесу внутрішнього аудиту системи якості діяльності сільськогосподарського підприємства (табл. 3).

Таблиця 3 – Основні показники для визначення ефективності процесу внутрішнього аудиту системи якості діяльності сільськогосподарського підприємства

Показник	Методика розрахунку показника	Значення показника
Якість планових документів з внутрішнього аудиту	Співвідношення кількості переносів часу аудитів до загальної кількості об'єктів аудиту за планом	Прямує до 0
Результативність аудиту	Співвідношення кількості фактично проведених аудитів до кількості запланованих аудитів	Прямує до 1
Ємність аудиту	Співвідношення кількості об'єктів аудиту до числа структурних підрозділів підприємства	Прямує до 1
Середня тривалість «аудиту на місці» (люд.-год.)	Співвідношення загальної тривалості аудитів до числа об'єктів аудиту	Відповідно до практики підприємства
Середні витрати праці керівника групи з аудиту на роботу з документами (люд.-год.)	Співвідношення загальних витрат праці на роботу з документами до кількості аудиторських груп	Відповідно до практики підприємства
Відхилення фактичних витрат праці на проведення аудиту від планових (люд.-год.)	Порівняння фактичних витрат праці на проведення аудиту з плановими	Прямує до 0
Кількість невідповідностей, виявлених по п. 8.2.2 ДСТУ ISO 9001:2009 при зовнішніх аудитах	–	Прямує до 0

Джерело: розроблено автором на основі власних досліджень.

Якщо якість планових документів зростає, підвищується результативність і ємність внутрішнього аудиту, збільшується середня тривалість «аудитів на місці», середні витрати праці керівника групи з аудиту на роботу з документами знижуються до оптимальної величини, а відхилення фактичних витрат праці на аудит від планових і кількість виявлених невідповідностей згідно з ДСТУ ISO 9001:2009 при зовнішніх аудитах прямує до нуля, в цьому випадку ми можемо обґрунтовано говорити про результативність та ефективності процесу внутрішнього аудиту системи управління якістю діяльності аграрного підприємства [17].

Однак розрахунок наведених у таблиці 3 показників неможливий без ведення первинної документації щодо аудиту. Перш за все, це програма і графік аудиту, а також оцінка витрат праці на проведення внутрішнього аудиту (табл. 4).

Таблиця 4 – Методика оцінки витрат праці на проведення внутрішнього аудиту системи управління якістю діяльності сільськогосподарського підприємства

Об'єкт аудиту	Витрати праці на проведення аудиту (люд.-год.)		Витрати праці на роботу керівника групи з документами (люд.-год.)		Відхилення, +,-		Аудитори
	план	факт	план	факт	витрати праці на проведення аудиту	витрати праці на роботу керівника групи з документами	
Система управління якістю (вимоги до документації, контроль протоколів, загальні положення щодо якості)	548,7	548,7	125,6	128,7	-	3,1	Петренко С.Р.
Відповідальність керівництва (зобов'язання, політика в сфері якості, внутрішнє інформування)	245,4	240,4	88,5	88,5	- 5,0	-	Акіншин В.С.
Ресурсне забезпечення (людські ресурси, інфраструктура, робоче місце)	378,4	380,5	110,5	110,5	+ 2,1	-	Бацура І.В.
Результати аудиту (підведення підсумків і визначення невідповідностей)	78,5	78,5	55,4	55,4	-	-	Степаненко Т.П.

Джерело: розроблено автором на основі власних досліджень.

Підводячи підсумки, зазначимо, що на запровадження внутрішнього аудиту в системі управління сільськогосподарськими підприємствами позитивно впливає чітка визначеність зо-

внішньої політики країни, залучення допомоги міжнародних спеціалізованих фондів і організацій і державне фінансування програм з навчання і перекваліфікації фахівців, активізація роботи професійних аудиторських організацій з пропагування внутрішнього аудиту, роз'яснення значення внутрішнього аудиту для ефективного розвитку бізнесу, а також надання методичної і практичної допомоги українським підприємствам в створенні системи внутрішнього аудиту в структурі управління, державна підтримка і заохочення наукових досліджень з питань внутрішнього аудиту.

За результатами діяльності більшості підприємств, використання автоматизованої форми обліку значно підвищується своєчасність і точність обробки облікової інформації, формування первинних та звітних документів. Для автоматизації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції необхідне використання програмних продуктів, серед яких найбільшої популярності набуває «1С:Бухгалтерія».

**Висновки.** Узагальнюючи наведену вище інформацію можна зробити наступні висновки:

1. Облікова інформація є основним об'єктом внутрішнього контролю і тому ефективність системи управління витратами залежить і впливає на якість обліково-інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень та покращення фінансових результатів діяльності підприємства. Функціонування системи контролю витрат на якість дає змогу сільськогосподарським підприємствам отримати такі результати: конкурентну перевагу у вигляді можливості ефективного цінового маневру без зменшення прибутку; вивільнення ресурсів для розширення діяльності або для реалізації нових інвестиційних проєктів; підвищення ефективності реалізації тактики і стратегії розвитку підприємства.

2. Проведений аналіз показав, що в Україні відсутні будь-які рекомендації щодо складу та облікового відображення витрат на поліпшення та підтвердження якості продукції. Це призводить до ускладнення, а іноді й неможливості отримання інформації про витрати на якість для прийняття рішень управлінським персоналом та подальшого розвитку підприємства. З метою вирішення зазначеної проблеми, з урахуванням особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств визначено склад витрат на якість та запропоновано методику відображення даних витрат в системі бухгалтерського обліку, яка побудована на відображенні витрат пов'язаних із якістю продукції відповідно до стадій господарської діяльності таких підприємств.

3. Дослідження структури витрат на якість у 5-ти підприємствах Сквирського району Київської області дозволили виявити їх частку в загальній структурі витрат, що варіює в межах 1,4 – 3,9 %. Значну частину цих витрат складають втрати від неякісної продукції. Так, у 2012 році вони склали 98,7 %. У зв'язку з погіршення фінансового стану в Україні до 2016 року їх частка зменшилася на 2 %.

4. Запропонована методика оцінки витрат праці на проведення внутрішнього аудиту системи управління якістю діяльності сільськогосподарського підприємства дає змогу виявити по яких видах витрат на якість продукції є відхилення, визначити відповідальних осіб; та підвищити інвестиційну привабливість підприємства.

#### СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Анисимова Н.Ю. Анализ системы качества винодельческой продукции. Вестник ЖГТУ. № 2 (32). 2005. С. 38-44.
2. Пархоменко В.М. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу/ В.М. Пархоменко Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір: міжн. зб. наук. пр. Випуск 1(13). 2016. С. 110-124.
3. Бурак Р.І. Вплив категорії «якість» на соціально-економічний розвиток суспільства. Науково-виробничий журнал «Інноваційна економіка». №3. 2015 (58). С.9-17.
4. Бурак Р.І. Управління якістю як складова загального управління аграрним підприємством: зб. наук. пр. Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. Мелітополь: Вид-во Мелітопольська типографія «Люкс», 2012. № 2 (18), том 4. С. 50-59.
5. Бугера С.І. Якість сільськогосподарської продукції: проблеми адаптації законодавства до міжнародних вимог. Актуальні проблеми держави і права. 2011. № 5. С. 698-704.
6. Поняття і зміст якості та безпечності сільськогосподарської продукції. URL: [http://pidruchniki.com/1499052857508/pravo/pravove\\_regulyuvannya\\_yakosti\\_bezpechnosti\\_silskogospodarskoyi\\_produktsiyi#793](http://pidruchniki.com/1499052857508/pravo/pravove_regulyuvannya_yakosti_bezpechnosti_silskogospodarskoyi_produktsiyi#793).
7. Бондар Т.Л. Методика фінансового обліку витрат на забезпечення якості продукції. Вісник Одеського нац. університету: сер.: Економіка . 2015 . Т.20, вип. 1/1 . С. 151-156.

8. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2004. № 2 (28). С. 131-137.
9. Зенова О.М. Облік витрат на забезпечення якості продукції : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.12. Нижній Новгород, 2001.
10. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика. URL: [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009\\_1/Timrienko\\_109.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Timrienko_109.htm).
11. Ягмур К.А. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика: дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. К., 2008. 185 с.
12. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2011. 640 с.
13. Десяткіна І.В. Відображення витрат на якість продукції підприємств ресторанного господарства: обліковий аспект. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: міжн. зб. наук. пр. Житомир: ЖДТУ, 2011. № 2(20). С. 168-175.
14. Витрати на поліпшення якості продукції, основні чинники її підвищення та забезпечення конкурентоспроможності підприємства. URL: [http://pidruchniki.com/75533/agropromislovist/vitratipolipshennuyakosti\\_produktsiyi-osnovni-chinniki\\_pidvischennuyazabezpechennuyakonturentospromozhnosti\\_pidpriyemstva#885](http://pidruchniki.com/75533/agropromislovist/vitratipolipshennuyakosti_produktsiyi-osnovni-chinniki_pidvischennuyazabezpechennuyakonturentospromozhnosti_pidpriyemstva#885)
15. Артимонова І.В. Інформаційно-методичне забезпечення оцінки кон'юнктури продовольчого ринку. Формування ринкових відносин в Україні. Київ, 2015. № 1 (164). С. 81–84.
16. Томілова Н.О. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами на якість сільськогосподарської продукції. Економічні науки: серія «Облік і фінанси»: зб. наук. пр. Луцьк: ЛДТУ, 2015. Вип. 12 (45). Ч. 4. С. 222-230.
17. Хомовий С.М. Сучасність та шляхи покращення документообігу в сільськогосподарських підприємствах. Економіка та управління АПК: зб. наук. пр. 2015. № 1. С. 85-92.
18. Paul E. Plsek. Creative Thinking for Surprising Quality. Quality Progress, May 2000, pp. 67-73.
19. Juran J.M., Godfrey A.B. Juran's Quality Handbook. 5th ed. McGraw-Hill, 1998, p. 113.

#### REFERENCES

1. Anisimova, N. Ju. (2005). Analiz sistemy kachestva vinodel'cheskoj produkcii [Analysis of the quality system of wine production] // Vestnik ZhGTU. Messenger ZhGTU, 2, pp. 38-44.
2. Parhomenko, V.M. (2016). Jakist' produkcii jak osnova vikonannja dogovirnih zobov'jazan': oblikovij vimir [Product quality as the basis for the implementation of contractual obligations: accounting dimension]. Mizhnarodnij zbirnik naukovih prac' «Problemi teorii ta metodologii buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu». International collection of scientific works "Problems of the theory and methodology of accounting, control and analysis", 1(13), pp.110-124.
3. Burjak, R.I. (2015). Vpliv kategorii «jakist'» na social'no-ekonomichnij rozvitok suspil'stva [Impact of the category «quality» on the socio-economic development of society]. Naukovo-virobnichij zhurnal «Innovacijna ekonomika». Scientific and Production Magazine "Innovative Economy". pp. 9-17.
4. Burjak, R.I. (2012). Upravlinnja jakistju jak skladova zagal'nogo upravlinnja agrarnim pidpriemstvom [Quality management as a component of general management of an agrarian enterprise]. Zbirnik naukovih prac' Tavrijs'kogo derzhavnogo agrotehnologichnogo universitetu (ekonomichni nauki). Collection of scientific works of the Taurian state agrotechnological university, 2, tom 4, pp. 50-59.
5. Bugera, S.I. (2011). Jakist' sil'skogospodars'koï produkcii: problemi adaptacii zakonodavstva do mizhnarodnih vimog [Quality of Agricultural Products: Problems of Adaptation of Legislation to International Requirements]. Aktual'ni problemi derzhavi i prava. Current Issues of State and Law, 5, pp. 698-704.
6. Ponjattja i zmist jakosti ta bezpechnosti sil'skogospodars'koï produkcii [Concept and content of quality and safety of agricultural products]. Retrieved from [http://pidruchniki.com/1499052857508/pravo/pravove\\_regulyuvannya\\_yakosti\\_bezpechnosti\\_sil'skogospodarskoj\\_produktsiyi#793](http://pidruchniki.com/1499052857508/pravo/pravove_regulyuvannya_yakosti_bezpechnosti_sil'skogospodarskoj_produktsiyi#793).
7. Bondar, T.L. (2015). Metodika finansovogo obliku vitrat na zabezpechennja jakosti produkcii [Methodology of financial accounting of expenses for quality assurance of products]. Visnik Odes'kogo nac. universitetu: ser.: Ekonomika. Bulletin of the Odessa National University: Ser.: Economics, 1/1, pp. 151-156.
8. Morozova-Gerasimovich, N.A. (2004). Metodichni zasadi organizacii operativnogo analizu zatrat na zabezpechennja jakosti na plodoovochekonservnih pidpriemstvah [Methodical principles of organization of operational analysis of costs for quality assurance at fruit and vegetable canning enterprises]. Visnik ZhDTU / Ekonomichni nauki. Bulletin of the ZDTU. Economic sciences. 2 (28). pp. 131-137.
9. Zenova, O.M. (2001). Oblik vitrat na zabezpechennja jakosti produkcii [Cost accounting for product quality]. Extended abstract of candidate's thesis. Nizhny Novgorod.
10. Timrienko, I.U. Upravlins'kij oblik vitrat na jakist' produkcii: konceptual'nij pidhid, teorija i praktika [Managerial cost accounting for product quality: conceptual approach, theory and practice]. Retrieved from [http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009\\_1/Timrienko\\_109.htm](http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Timrienko_109.htm).
11. Yagmur, K.A. (2008). Oblik vitrat na virobniectvo budivel'noï produkcii: teorija, organizacija i metodika [Accounting for production costs of construction products: theory, organization and methodology]. Extended abstract of candidate's thesis. 08.00.09. Kyiv. 185 p.
12. Parkhomenko, V.M. (2011). Konceptcija rozvitku buhgalters'kogo obliku, kontrolju ta analizu vitrat na jakist' produkcii [Concept of development of accounting, control and analysis of costs for product quality]. Extended abstract of Doctor's thesis. 08.00.09. Zhytomyr, 640 p.
13. Desjatkina, I.V. (2011). Vidobrazhennja vitrat na jakist' produkcii pidpriemstv restoranogo gospodarstva: oblikovij aspekt [Reflection of costs for the quality of products of enterprises of the restaurant industry: accounting aspect]. Problemi teorii ta metodologii buhgalters'kogo obliku, kontrolju ta analizu: mizhnarodnij zbirnik naukovih prac'. Problems of the theo-



ry and methodology of accounting, control and analysis: an international collection of scientific works, Zhytomyr. 2 (20), pp. 168-175.

Vitrati na polipshennja jakosti produkcii, osnovni chinniki ii pidvishhennja ta zabezpechennja konkurentospromozhnosti pidpriemstva [Costs for improving the quality of products, the main factors for its improvement and ensuring the competitiveness of the enterprise]. Retrieved from [http://pidruchniki.com/75533/agropromislovist/vitrati\\_polipshennya\\_yakosti\\_produktsiyi\\_osnovni\\_chinniki\\_pidvishchennya\\_zabezpechennya\\_konkurentospromozhnosti\\_pidpriemstva#885](http://pidruchniki.com/75533/agropromislovist/vitrati_polipshennya_yakosti_produktsiyi_osnovni_chinniki_pidvishchennya_zabezpechennya_konkurentospromozhnosti_pidpriemstva#885).

14. Artimonova, I.V. (2015). Informaciuno-metodichne zabezpechennya ocinki konjuktyri prodovolchogo rinky [Information and methodological support for the estimation of the food market situation]. Formyvannya rinkovich vidnosin v Ukraini. Formation of market relations in Ukraine. Kyiv. № 1 (164), 81–84.

Tomilova, N.O. (2015). Informaciuno-analituchne zabezpechennya upravlinnya vitratami na yakist' silckogospodarskoi produkcii [Information-analytical support for managing the costs of agricultural products quality]. Ekonomichni nauki: seriya "Oblik i finansu": Zbirnik naukovuch prac. Economic sciences: series "Accounting and Finance": Collection of scientific works. Lutsk. Part 4. 12 (45). pp. 222-230.

15. Khomovju, S.M. (2015). Suchasnist ta shlyachu pokrashchennyz dokumentoobigy v silckogospodarskuch pidpruemstvach [Modernity and ways to improve document circulation in agricultural enterprises]. Ekonomika ta upravlinnya APK. Zbirnik naukovuch prac. Economy and management of agrarian and industrial complex. Collection of scientific works, 1, pp. 85-92.

16. Paul E. Plsek. Creative Thinking for Surprising Quality. Quality Progress, May 2000, pp. 67-73.

17. Juran J.M., Godfrey A.B. Juran's Quality Handbook. 5th ed. McGraw-Hill, 1998, 113 p..

### **Информационное обеспечение качества продовольственных товаров в Украине**

**С.М. Хомовой, Н.О. Томилова, М.М. Хомовой**

Система учета на предприятии проходит определенные этапы. Информация, которая нужна на каждом из них, должна быть специально подготовлена и интерпретирована, чтобы внутренние формы отчетности, в итоге, на разных уровнях управления были обеспечены данными, которые необходимы для принятия управленческих решений. Такая необходимость касается и процесса учета затрат на качество продукции, ведь сегодня проблема качества продукции является одной из самых актуальных в экономической и социальной жизни общества. Главной целью для предприятия, ориентированного на рынок, является получение прибыли при условии покрытия всех расходов. Очень важно вести полный учет всех расходов, а традиционный бухгалтерский учет не всегда может реализовать свои функции в полной мере, ведь учет затрат на качество не учитывается. На сегодня на украинских предприятиях существуют нерешенные проблемы, связанные с построением механизма учета затрат на качество продукции. Известно, что выделение затрат на качество учетной документацией, которая существует в Украине, не предусмотрено. Затраты на качество не является составной частью обычной производственной калькуляции.

**Ключевые слова:** качество продукции, затраты на качество, стандарты ISO, концепция HACCP, аудит качества продукции.

### **Information support for the quality of food products in Ukraine**

**S. Khomovju, N. Tomilova, M. Khomovju**

The accounting system in the enterprise goes through certain stages. The information that is needed on each of them should be specially prepared and interpreted so that the internal reporting forms, at the end, at different levels of management are provided with the data that is necessary for making managerial decisions. This need also applies to the cost accounting process for product quality, because today the problem of product quality is one of the most urgent in the economic and social life of society. The main goal for a market-oriented enterprise is to generate profit when it covers all costs. It is important to have a full record of all costs, and traditional accounting cannot always realize its functions in full because the cost accounting for quality is not taken into account. To date, at Ukrainian enterprises, there are unresolved issues related to the construction of a cost accounting mechanism for product quality. It is known that there is no provision for the quality of accounting documentation existing in Ukraine. Costs of quality are not part of the usual manufacturing costing. In the context of the globalization of the processes of civilization development in the context of sustainable planetary development, the question now is not even that modern humanity will leave the future generation, but about its physical health, as well as the possibility of human existence in general. The quality and safety of food products as one of the main factors in ensuring the natural human needs plays a role in this process.

According to international practice, effective legal regulation of the quality of agricultural products and the relevant legislative framework is an important element in the system of ensuring the safety of food products.

The modern European quality assurance system for agricultural and food products is based on the national quality systems of individual member countries of the European Union, in particular: the National Quality Assurance System in Germany (Qualitätat Sicherheit GmbH – QS), the Netherlands Quality Assurance System – "Integrated Control of the Circuit" (Integrierte Kettenuberwachung – ICE); Belgian quality assurance system for pork production – Certus; French quality system for food products – "Label Rouge" ("Red Quality Sign"), etc.

Considering problems of adaptation of agricultural products quality legislation to international requirements, it should be noted that the quality of products in the market conditions is the basic factor of its competitiveness, one of the main conditions for the export potential of Ukraine.

It should also be noted that according to the Law of Ukraine "On the National Program of Adaptation of the Ukrainian Legislation to the Law of the European Union", at the first stage of the Program implementation, the priority areas in which the legislation of Ukraine is being adapted is, in particular, the sphere of agrarian production.

The main factors that influence the formation of quality of finished products of agricultural enterprises, we can consider such two groups.

The first includes: 1) raw materials and materials, a significant proportion of which is occupied by seeds and feeds of its own production; 2) staff (middle managers and employees as direct performers); 3) equipment.

The second group should include: 1) technologies for the cultivation of biological assets; 2) technological stages (processes) of production, which in plant growing are clearly expressed and distant in time; 3) functioning of the quality control system.

Investigations of the cost structure for quality allowed to reveal their share in the overall cost structure, varying in the range of 1.4 – 3.9%. Much of these costs are losses from poor quality products. So, in 2012 they made 98.7%. Due to the deterioration of the financial situation in Ukraine by 2016 their share has decreased by 2%.

The article proposes a methodology for estimating labor costs for conducting internal audits of the quality management system of an agricultural enterprise, which enables us to identify the types of costs for quality of production are deviations, to identify responsible persons; and increase the investment attractiveness of the enterprise, as well as optimized accounting nomenclature in the direction "Accounting for the cost of product quality" and the structure of accounting apparatus in agrarian enterprises, which allows to improve the speed and quality of processing of accounting information on this issue.

**Key words:** product quality, quality costs, ISO standards, NASSR concept, product quality audit.

*Надійшла 20.09.2017 р.*

## ІНВЕСТИЦІЇ, ФІНАНСИ ТА БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

УДК 657.371 : 631.11

СТАДНІК Л.І., канд. екон. наук

*Білоцерківський національний аграрний університет*  
leostad@ukr.net

### ПРОБЛЕМИ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Розглянуті методичні і практичні проблеми організації інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах. Досліджено стан організації первинного обліку операцій стосовно результатів проведених інвентаризацій. Виявлено окремі проблеми щодо організації їх проведення і оформлення результатів. Запропоновано шляхи удосконалення організації інвентаризацій в аграрних формуваннях.

Наукова новизна полягає у посиленні теоретичного обґрунтування та розробці методичних підходів і пропозицій щодо удосконалення здійснення інвентаризації в нових сільськогосподарських підприємствах.

**Ключові слова:** інвентаризація, фактична наявність, надлишки, недостача, природні втрати, помилки, усушка, утруска, зловживання.

**Постановка проблеми.** З реформуванням діючих і становленням нових сільськогосподарських підприємств ринкового типу, постає необхідність у своєчасній і достовірній інформації для прийняття правильних управлінських рішень, а також у збереженні активів, які уже мають конкретного власника.

У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у методі бухгалтерського обліку, який би забезпечив цю необхідність – інвентаризації. Інвентаризація є один із елементів методу бухгалтерського обліку, який забезпечує достовірність облікових даних, їх відповідність фактичній наявності [5]. Також, Законом від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [13] і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку для підтвердження правильності, достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності передбачено проведення підприємствами, їх об'єднаннями і госпрозрахунковими організаціями (незалежно від форм власності) інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань.

В умовах становлення ринкового господарювання середні і дрібні окремі приватні власники не завжди приділяють належну увагу організації інвентаризації на своїх агропідприємствах, ігнорують її значення через високу вартість та завантаженість господарського, управлінського і облікового персоналу.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Напрацювання методів та дослідження питань організації інвентаризації знайшли висвітлення у наукових роботах багатьох вчених. Зокрема Ф.Ф. Бутинець констатує, що «інвентаризація є інструментом дослідження економічної реальності, яка пізнається в порівнянні» [2], Пархоменко В. М. і Олійник С.О. вважають, що інвентаризація є інструментом забезпечення достовірності фінансової звітності [10, 11]. На думку Дерія В.А. ревізія та інвентаризація найважливіші елементи методу економічного контролю [4]. Проблеми інвентаризації при аудиті виробничих запасів досліджував Бардаш С.В. [1], основні організаційні моменти інвентаризації на підприємстві досліджував Корінько М. Д. [7], а конкретно по сільськогосподарських підприємствах Музиченко А.О. та Музиченко І.О. [9]. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації вивчали Калюга Є.В. та Чудовець В.В. [6, 18], а Сопко В.В. працював над методикою проведення інвентаризації й оформленням інвентаризаційних описів [17]. Дем'яненко М.Я. досліджував роль інвентаризації в системі бухгалтерського обліку [3].