СУТНІСТЬ ВИТРАТ НА УПРАВЛІННЯ БЕЗПЕЧНІСТЮ МОЛОЧНИХ ПРОДУКТІВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ЇХ ОБЛІКУ

THE ESSENCE OF THE COST OF SAFETY MANAGEMENT OF DAIRY PRODUCTS AND ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL BASIS FOR THEIR ACCOUNTING

Управління безпечністю продукції набуває в сучасних умовах особливої ваги у зв'язку з впровадження системи HACCP. У статті зазначено вітчизняні підходи до управління безпечністю харчових продуктів. З врахуванням позицій науковців та інших тлумачень розкрито змістовні характеристики витрат на якість та управління безпечністю продукції. Дано визначення витрат на управління безпечністю молочної продукції як таких, що стосуються усього продовольчого ланцюга виробництва, зберігання, транспортування і постачання її споживачам. Розглянуто процедури, спрямовані на забезпечення якості і безпеки продукції – превентивні, контрольні, з поліпшення якості та коригувальні. Витратам на управління якістю і безпечністю продукції запропоновано присвоювати відповідні коди та групувати за місцями виникнення. Побудову обліку витрат на управління якістю і безпечністю молочної продукції рекомендовано здійснювати з використанням затвердженого переліку цих витрат, визначенням синтетичних та аналітичних рахунків, форм первинних документів і облікових реєстрів, технології обробки облікової інформації з виходом на форми внутрішньої звітності, корисної для прийняття ефективних рішень.

Ключові слова: витрати, безпечність, якість, управління, облік, молочно продукція.

Управление безопасностью продукции приобретает в современных условиях особое

значение в связи с внедрением системы HACCP. В статье указано отечественные подходы к управлению безопасностью пищевых продуктов. С учетом позиций ученых и других толкований раскрыты содержательные характеристики затрат на качество и управление безопасностью продукции. Дано определение затрат на управление безопасностью молочной продукции как таких, которые касаются всей продовольственной цепи производства, хранения, транспортировки и поставки ее потребителям. Рассмотрены процедуры, направленные на обеспечение качества и безопасности продукции – превентивные, контрольные, улучшения качества и корректирующие. Затратам на управление качеством и безопасностью молочной продукции предложено присваивать соответствующие коды и группировать по местам возникновения. Построение учета затрат на управление качеством и безопасностью молочной продукции рекомендуется осуществлять с использованием утвержденного перечня этих расходов, определением синтетических и аналитических счетов, форм первичных документов и учетных регистров, технологии обработки учетной информации с выходом на формы внутренней отчетности, полезной для принятия эффективных решений.

Ключевые слова: расходы, безопасность, качество, управление, учет, молочная продукция.

УДК 657.471:614.31:637.14

<https://doi.org/10.32843/infrastruct35-23>

Вовчик Н.Л.

аспірантка кафедри аудиту, аналізу та оподаткування

Львівський торговельно-економічний університет

The safety management becomes in modern conditions of particular importance in connection with the implementation of HACCP. The article states domestic approaches to managing food safety. Taking into account positions of scientists and other interpretations revealed characteristics of costs of quality and security management products. The determination of the cost of safety management of dairy products as special purpose aimed at the ongoing implementation of organizational, technical and economic measures to ensure security support at a high level and improving the quality of dairy products concerning the entire food chain of production, storage, transportation and delivery to its consumers. Reviewed procedures to ensure the quality and safety of products – preventive, monitoring, quality improvement and corrective. The cost of managing quality and safety of products is proposed to assign codes, and group centers. Construction cost management of quality and safety of dairy products is recommended with the use of the approved list of these expenses, determination of synthetic and analytical accounts, forms of primary documents, accounting registers, technology of accounting information processing with access to forms of internal reports that are useful for making effective decisions. Systematic primary accounting documents to gather information about the costs of the quality and safety of dairy products, costing of products is a separate article with a breakdown on the procedures that are being implemented for their welfare. Collation of data on the costs of the quality and safety of dairy products is proposed on a separate analytical account of the expenditure of synthetic accounts in the context of developed items cost items. Proposed statement of management accounting of expenses for quality and safety of dairy products summarizes information on committed during the reporting period, expenses for certain purposes. Defined a detailed list of account items administrative costs for the quality and safety of dairy products with the aim of providing reliable information for internal use in the decision-making process. Preparation of internal reports on the safety management of dairy products with the aim of assessing and monitoring their effectiveness, delineated according to the degree of detail depending on the purpose.

Key words: cost, safety, quality, management, accounting, dairy products.

Постановка проблеми. Важливим засобом досягнення євроінтеграційних пріоритетів розвитку і стабілізації економіки України та її окремих галузей в умовах переходу до концепції сталого розвитку взамін максимізації прибутку є забезпечення виробництва якісної продукції, здатної гарантувати стабільні позиції підприємства на внутрішньому й конкурентні переваги на зовнішньому ринках. Враховуючи зростання конкуренції

практично у всіх галузях економіки за наявності обмеженого ресурсного потенціалу з одночасними динамічними змінами у попиті населення, питання управління безпечністю продукції й послуг набувають особливої ваги.

Доцільно зазначити, що виробництво високоякісної конкурентоздатної продукції потребує упровадження у виробничі процеси нових технологій, сучасного високопродуктивного устаткування,

системи управління безпечністю продукції. Разом з тим, величина і структура витрат на управління безпечністю продукції мають бути раціональними, забезпечуючи позитивний ефект від цієї діяльності.

Повноцінну інформаційну базу для оцінки витрат і мінімізації ризиків, пов'язаних із забезпеченням безпечності продукції та інших якісних показників може надати облікова система з використанням її спеціального інструментарію. Активне впровадження системи управління безпечністю молочної продукції в практичну діяльність молокопереробних підприємств зумовлює потребу переглянути діючі та розробити нові підходи до організації і методики обліку витрат на функціонування цієї системи задля їх адаптації до нинішніх вимог управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Проблемні питання щодо визнання, оцінки, класифікації, теоретичних й організаційно-методичних засад обліку витрат загалом і, зокрема, на забезпечення якості продукції досліджували у своїх працях ряд вітчизняних і зарубіжних вчених, такі як: О.С. Бородкін, Дж. Джуран, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінко, Г.П. Коц, Ф. Кросбі, Г.Ю. Макаренкова, Б.О. Мінін, Н.А. Морозова-Герасимович, Л.В. Нападковська, Л.В. Пархоменко, І.І. Пилипенко, Т.Д. Попова, Л.К. Сук, І.Ю. Тимрієнко, С.Ф. Федун, А. Фейгенбаум, І.М. Чернуха та ін.

Щодо молокопереробних підприємств, то окремі питання щодо класифікації витрат на якість та методику ідентифікації, збору, оцінювання, накопичення та аналізу даних про витрати на якість із застосуванням процесного підходу досліджувала, зокрема, І.Ю. Тимрієнко [10].

Науковцями обґрунтовано і запропоновано концептуальні організаційні й методичні підходи до групування та побудови бухгалтерського обліку витрат. Вони розкривають певні сторони зазначеної проблеми, що відносяться до окремих галузей чи видів діяльності, а також теоретико-методологічні й прикладні основи обліку витрат на забезпечення якості продукції і послуг.

Разом з тим, у дослідженнях вітчизняних і зарубіжних учених не врахована нинішня специфіка діяльності молокопереробних підприємств та її вплив на побудову обліку витрат на управління безпечністю молочної продукції, зокрема щодо ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку таких витрат, способів збирання, систематизації та узагальнення відповідної інформації в облікових реєстрах і внутрішній звітності. Також, з огляду на останні зміни у чинному законодавстві, сьогодні потрібно вирішувати проблеми удосконалення організації і методики управлінського обліку витрат, здійснених для гарантування якості і безпечності молочної продукції.

Постановка завдання. Метою дослідження є наукове обґрунтування і вдосконалення елементів

організації та запропонування ефективних методик бухгалтерського обліку витрат на управління безпечністю молочної продукції, які можуть бути дієвими за нинішніх реальних можливостей формування багатоваріантного інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень щодо виробництва і реалізації в умовах обмежених економічних ресурсів високоякісної конкурентоздатної продукції на внутрішньому і зовнішніх ринках.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Вивчення досвіду провідних країн світу у сфері управління безпечністю продукції, а також зусиль України у процесі ринкової трансформації національної економіки, спрямованих на вирішення цих проблем засвідчує, що здійснені витрати на забезпечення якісних параметрів продукції не завжди призводять до очікуваного позитивного вихідного результату. Це пов'язано з недооцінкою на практиці впливу на ці витрати важливих внутрішніх і зовнішніх факторів через відсутність об'єктивної оцінки їх суттєвості, у зв'язку з чим виникають підприємницькі ризики й втрачаються управлінські можливості мінімізації такого негативного впливу. Зокрема, на молокопереробних підприємствах відокремлений облік витрат на управління безпечністю молочної продукції у більшості випадків не ведеться, а враховуються вони у складі витрат різного функціонального призначення, що унеможливорює реальний аналіз таких витрат для прийняття ефективних управлінських рішень з питань покращення якості виробленої продукції.

На сьогодні у світі ставляться високі вимоги щодо забезпечення якості продуктів харчування. Приступаючи до виробництва харчових продуктів, кожен виробник покладає на себе повну відповідальність перед споживачем за її безпечність. В усьому світі прийнята й успішно впроваджується на підприємствах попереджувальна модель керування безпекою харчової продукції, заснована на принципах HACCP (Hazard Analysis and Critical Control Point) – Аналіз Небезпек і Критичні Контрольні Точки [12, с. 56]. Вона базується на розумному застосуванні наукових і технічних принципів до усього ланцюга виробництва продуктів харчування: від поля (ферми) – до столу. Через це HACCP стала своєрідним гарантом безпечності продуктів харчування у всьому світі. Система HACCP забезпечує оцінку усіх інгредієнтів та матеріалів, що використовуються для виробництва продукції, процесу виробництва та подальшого використання продукту.

У 2005 році міжнародна організація з сертифікації ISO розробила спеціальний стандарт щодо системи управління безпекою продуктів харчування ISO 22000:2005 «Системи керування безпекою харчових продуктів. Вимоги до організації, що беруть участь у харчовому ланцюжку», що поєднав у собі вимоги стандарту ISO 9001 та

принципи HACCP. Міжнародною організацією зі стандартизації ISO 18 червня 2018 року була опублікована оновлена версія цього стандарту ISO 22000:2018 «Системи менеджменту безпеки харчових продуктів. Вимоги до організацій, які беруть участь в ланцюзі створення харчової продукції» [3]. Стандарт ISO 22000:2018 стосується усіх організацій продовольчого ланцюга, починаючи з виробників кормів для тварин, сировини, харчових продуктів, підприємств, що здійснюють транспортування й зберігання продукції, посередників та закінчуючи підприємствами роздрібною торгівлі.

Аналізуючи вітчизняну практику, потрібно зазначити, що в Україні діє Закон від 23 грудня 1997 р. № 771/97-ВР (у редакції від 06.08.2019 р.) «Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів» [9]. Також, у липні 2003 року Держспоживстандартом України було затверджено ДСТУ 4161-2003 «Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги» [2]. Сфера застосування цього стандарту поширюється на підприємства харчової й переробної промисловості, роздрібною торгівлі, ресторанного господарства та інші суб'єкти господарювання, діяльність яких пов'язана з продуктами харчування. За основу у ДСТУ 4161-2003 використано систему HACCP, яка дозволяє визначати, оцінювати і контролювати небезпечні фактори, які впливають на безпечність продуктів харчування.

З введенням у дію ДСТУ 4161-2003 вибудована логічна послідовність взаємозв'язку вимог до управління безпечністю харчових продуктів, зокрема тих, які виробляються молокопереробними підприємствами.

Зазначені вимоги до якості і безпечності молочної продукції зобов'язують керівництво молокопереробних підприємств здійснювати організаційні та практичні заходи з контролю цих показників, що вимагає витрачання відповідних ресурсів.

Вивчення економічної літератури, присвяченої питанням ідентифікації й обліку витрат в системі управління якістю і безпечністю продукції засвідчило, що більшість науковців виділяють таку категорію як «витрати на якість». Щодо обліку витрат на управління безпечністю продукції потрібно зазначити, що ця категорія науковцями окремо не виділяється, виходячи з міркувань, що якісна продукція повинна бути безпечною для споживачів.

Тому ми розглянемо окремі тлумачення категорії «витрати на якість» у науковій літературі та певні особливості обліку витрат на забезпечення безпечності харчової продукції.

Значний внесок у дослідження витрат на якість продукції зробив американський вчений Дж. Джуран, запропонувавши концепцію взаємозв'язку управлінської та фінансової сторін забезпечення якості. Ним було визначено класифікацію і узагальнену номенклатуру витрат на якість, описано метод функціо-

нально-вартісного аналізу, досліджено дефекти, які виникають у процесі виробництва, їх причини і витрати, потрібні для їх усунення [14, с. 33–34]. Витрати на якість ним визначаються не лише як витрати на забезпечення якості, а й витрати на удосконалення якості. Даним науковцем розглянуто три напрями стратегічного управління якістю на підприємстві: планування якості, покращення якості та управління якістю, яке включає організацію обліку витрат, що стосуються цих процесів.

Інший американський вчений Ф. Кросбі, розглядаючи вартісну оцінку якості звертав увагу не на проблему якості, а на проблеми розробки, виробництва, проблеми з робочою силою або інші проблеми, які приводять до поганої якості [7, с. 228]. Цим вченим наведено власну класифікацію витрат на якість та обґрунтовано потребу їх окремого бухгалтерського обліку. Він виділяє витрати на виробництво «правильної продукції з першого разу» (ціна відповідності) та витрати, зумовлені потребою виправлення допущених невідповідностей або браку (ціна невідповідності). Запропонований ним облік бездефектної роботи (облік «нульових дефектів») зорієнтований на виділення в якості об'єкта обліку відсутність (втрата) якості, яка вимагає від підприємства додаткових витрат.

А. Фейгенбаум витрати на якість продукції розглядав як такі, що пов'язані зі встановленням рівня якості, його досягненням в процесі виробництва, контролем, оцінкою і інформацією про відповідність продукції вимогам якості, надійності і безпеки, а також витрати, пов'язані зі встановленням відмов виробів на підприємстві або в умовах їх експлуатації споживачем [11, с. 137]. З врахуванням цього він запропонував загальновизнаний у всьому світі підхід до групування витрат на якість за трьома напрямками: на попередження виникнення дефектів; оцінку якості продукції; витрати, обумовлені відмовами продукції. Також визначальним був перехід від традиційного контролю до концепції управління якістю з метою стабілізації її рівня.

Із вітчизняних фахівців дослідженням витрат на якість продукції займалися такі науковці як Г.П. Коц, Н.А. Морозова-Герасимович, І.Ю. Тимрієнко та ін. Зокрема, Г.П. Коц виокремлює витрати на забезпечення якості продукції – це витрати, які виникають у процесі функціонування системи забезпечення якості продукції. В залежності від системи забезпечення якості продукції буде змінюватися і порядок розрахунку узагальненого показника витрат на забезпечення якості продукції [6, с. 5].

Н.А. Морозова-Герасимович вважає, що до витрат на забезпечення якості продукції потрібно включати як витрати на дотримання заданих параметрів якості, так і витрати на підвищення якості, виходячи з того, що без постійної і систематичної дії останніх неможливо зберегти і забезпечити задані її параметри [4, с. 10].

Наведені окремі підходи до визначення витрат на якість продукції підтверджують неоднозначність трактування цієї категорії. Це з одного боку пов'язано з тим, що порушення технології виробництва призводить до прямих витрат на якість, пов'язаних з браком продукції. Інші витрати виникають в межах системи управління якістю (внутрішні витрати), а також як додаткові витрати, які стосуються позасистемних процесів забезпечення якості і можуть контролюватися системою менеджменту підприємства лише опосередковано. Витрати на якість тісно пов'язані з якістю бізнес-процесів, які відбуваються на підприємстві.

Окремі науковці, зокрема такі як І.М. Чернуха та Г.Ю. Макаренкова зазначають, що під витратами на забезпечення досягнутого рівня якості слід розуміти весь комплекс періодичних витрат підприємства, спрямованих на випуск гарантовано безпечної продукції, що має стабільні якісні характеристики в межах прийнятного рівня для даної групи продукції [13]. Лише у цьому визначенні витрати на якість пов'язуються з випуском гарантовано безпечної продукції, хоча ці витрати характеризуються як спрямовані на забезпечення досягнутого рівня якості. Також, науковцями увага зосереджується на процесі виробництва продукції, у той час як витрати на управління безпечністю харчової продукції стосуються усього продовольчого ланцюга, починаючи з виробників кормів для молочного поголів'я, сировини для виробництва, безпосередньо готової продукції, її зберігання, транспортування, закінчуючи процесом постачання безпосереднім споживачам.

Підприємства, які задіяні в усіх цих процесах повинні також доказати свою спроможність контролювати усі ризики, які стосуються безпечності продуктів харчування та можливості її виготовлення на постійній основі. У зв'язку з цим у молокопереробних підприємств можуть виникати додаткові витрати на виявлення й оцінку усіх потенційних ризиків, що стосуються безпечності молочної продукції (фізичних, біологічних, хімічних) і пов'язані з навколишнім середовищем, сировиною і матеріалами або недотриманням технології виробництва.

Для правильного розуміння сутності витрат, які стосуються якості і безпеки молочної продукції варто для початку дослідити етимологію цих понять. Згідно з тлумачним словником якості – це сукупність характеристик продукції або послуг щодо її здатності задовольняти встановлені та передбачені норми [1, с. 1647].

А безпека харчових продуктів у цьому словнику визначена як відсутність токсичної, канцерогенної, мутагенної, алергенної чи іншої несприятливої для організму людини дії харчових продуктів [1, с. 70]. Безпечний харчовий продукт – харчовий продукт, який не справляє шкідливого впливу на здоров'я людини та є придатним для споживання [9].

Таким чином, якісна продукція може бути здатною задовольняти встановлені чи передбачені норми, але бути не повністю безпечною для здоров'я людини. Забезпечення якості полягає у формуванні сукупності характеристик молочної продукції у процесі її створення, коли потрібний рівень якості досягнуто, тому витрати, які з цим пов'язані формують лише окремі властивості цієї продукції.

Виходячи з визначень тлумачного словника бачимо, що для досягнення безпечності молочної продукції потрібно провести більш глибокі дослідження її властивостей та оцінити усі потенційні ризики, що виникають у процесі її виробництва та руху до споживача. Це відповідно вимагає додаткових витрат. Тому, на нашу думку, витрати на управління безпечністю молочної продукції є ширшою категорією у порівнянні з витратами на якість.

Підсумовуючи вище викладене, нами запропоновано визначення витрат на управління безпечністю молочної продукції як таких, що стосуються усього продовольчого ланцюга виробництва, зберігання, транспортування і постачання споживачам цієї продукції. Це витрати спеціального призначення, спрямовані на постійне здійснення організаційних, технічних і економічних заходів, які можуть гарантувати забезпечення, підтримку на високому рівні та покращення якості молочної продукції у процесі виробництва відповідно до встановлених вимог і визначених потреб споживачів, втрати, пов'язані з низькою якістю продукції, а також додаткові витрати, які стосуються функціонування системи управління безпечністю молочної продукції, виявлення, оцінки й мінімізації усіх, пов'язаних з нею, потенційних ризиків.

Витрати на управління безпечністю молочної продукції можна згрупувати у визначені сукупності:

1) витрати на виготовлення якісної і безпечної молочної продукції, що відповідає вимогам стандартів (забезпечення якості і безпечності продукції, попередження дефектів, контроль якості і безпечності, усунення недоліків);

2) витрати на підтвердження та покращення якості і безпечності молочної продукції (внутрішній і зовнішній контроль якості та безпечності продукції, отримання видів продукції з характеристиками, що перевершують вимоги стандартів);

3) витрати на оцінювання і контроль потенційних ризиків та функціонування системи управління безпечністю молочної продукції.

Витрати на управління безпечністю молочної продукції виникають на різних стадіях її виробництва. Складовими чинниками впливу на споживчі характеристики молочних продуктів є: якість сировини і матеріалів, використаних на виробництві; дотримання технології окремих етапів виробничого процесу (включаючи пакування і зберігання); кваліфікація персоналу; наявність сучасного облад-

нання і, безпосередньо, належна організація системи управління якістю на всіх стадіях виробництва.

Основою виготовлення молочної продукції є виробничий процес, що включає послідовні технологічні етапи (дії), які дають змогу перетворити вихідні сировину й матеріали у готові вироби. Саме на цьому процесі формуються основні якісні показники, що гарантують безпечність молочної продукції. Тому, на нашу думку, основна увага повинна приділятися збору та систематизації інформації про витрати на управління безпечністю молочної продукції в процесі її виробництва. Разом з тим, витрати інших підрозділів (обслуговуючого виробництва, відділу збуту, адміністративного підрозділу) повинні також враховуватися у частині їх внеску у забезпечення безпечності молочної продукції.

Процес виробництва молочної продукції включає ряд послідовних технологічних стадій, на кожній з яких виникають витрати на здійснення процедур, спрямованих на забезпечення якості і безпечності продукції, зокрема: превентивних, контрольних, з поліпшення якості та коригувальних.

Превентивні процедури покликані попереджувати можливості виникнення невідповідностей у показниках якості молочних продуктів через наявність дефектів сировини чи невідповідності технологічних процесів виробництва продукції.

Витрати на безпосередні контрольні процедури включають оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників з оцінки якості сировини та готової продукції, вартість витратних матеріалів, обслуговування контрольно-вимірювальних приладів та обладнання, облаштування і функціонування відділу контролю якості тощо.

Витрати на процедури з поліпшення якості стосуються сприяння постачальникам сировини у досягненні бажаної їй якості, оплати інформаційних та маркетингових послуг з вивчення ринків сировинних ресурсів, впровадження і вдосконалення системи управління безпечністю молочної продукції, навчання працівників з цих питань.

Витрати на коригувальні процедури пов'язані з усуненням недоліків, якщо бажаний рівень якості і безпечності завдяки попереднім заходам не досягнутий. Вони можуть бути внутрішніми і зовнішніми.

Завдання бухгалтерського обліку полягає у тому, щоб надати керівництву достовірну інформацію про здійснені витрати з метою оцінки їх ефективності. Проведені дослідження молокопереробних підприємств засвідчили, що на сьогодні у них відокремлений бухгалтерський облік витрат на управління якістю і безпечністю молочної продукції не ведеться, що позбавляє менеджмент важливої частки інформації, потрібної для прийняття управлінських рішень у цій сфері. Однією з проблем, які виникають при цьому на практиці є складність відокремлення витрат на якість і безпечність продукції від інших категорій витрат.

З метою ідентифікації, виокремлення витрат на управління безпечністю молочної продукції від інших категорій витрат та уникнення труднощів на практиці у процесі організації їх обліку доцільно визначити номенклатуру цих витрат шляхом розробки окремого переліку статей витрат на якість і безпечність із затвердженням його як додатка до наказу про облікову політику підприємства.

Витратам, що відносяться до управління якістю і безпечністю молочної продукції присвоюються відповідні коди, у яких шифрується назва продукції, за якою визначається собівартість, вид процедури, якої стосуються витрати на безпечність (превентивні, контрольні, з поліпшення якості, коригувальні), стаття витрат. Ці коди потрібно проставляти на усіх первинних документах і при введенні даних в інформаційну систему, що дозволяє надалі їх автоматично позначати в облікових реєстрах та внутрішніх звітах про витрати на управління якістю і безпечністю молочної продукції.

Ступінь деталізації статей витрат буде залежати від інформаційних потреб керівництва. З метою уникнення зайвої деталізації та запобігання ускладненню аналітичного обліку витрат статті, які займають незначну питому вагу пропонуємо обліковувати у складі інших витрат.

Прямі витрати на забезпечення якості і безпечності конкретних видів молочної продукції відносяться на їхню собівартість безпосередньо на основі первинних документів. Витрати на придбання приладів і обладнання, що використовується для контролю процесів забезпечення якості і безпечності молочних продуктів включаються до собівартості шляхом нарахування амортизації. Одноразово здійснені витрати, які стосуються декількох звітних періодів (наприклад, витрати на створення систем управління безпечністю молочної продукції, повірка вимірювальних приладів), на наш погляд, потрібно обліковувати як витрати майбутніх періодів з подальшим віднесенням на собівартість продукції, виходячи з термінів їх здійснення. Якщо витрати на управління безпечністю стосуються декількох видів молочної продукції (непрямі витрати), то їх потрібно розподіляти між ними пропорційно вартості сировини і матеріалів, використаних на виробництво (або іншої бази розподілу, залежно від категорії витрат).

Самі ж такі витрати потрібно групувати за місцями виникнення і за видами порушень технології виробничих процесів щоб мати інформацію про те, які помилки спричинили негативні наслідки, та які витрати допомогли запобігти цим недолікам. Доцільно також вести облік витрат від допущених дефектів та альтернативних можливостей їх усунення.

Акцентуючи увагу на важливості інформації про витрати на якість продукції, окремі вчені зауважують, що вона повинна бути у центрі постій-

ної уваги керівництва фірми як для контролю, так і для ув'язки цих витрат з іншими статтями витрат [5, с. 37]. З метою здійснення контролю витрат на управління якістю і безпечністю продукції такі дані мають бути узагальнені на кінцевому етапі облікового циклу у спеціальних формах внутрішньої звітності підприємства.

Інші науковці пропонують усі витрати на якість за ступенем їх відображення в існуючому бухгалтерському обліку поділити на три групи: витрати, які враховуються; витрати, які враховуються, але не показуються у підсумковій звітності підприємства як витрати на якість; витрати, які враховуються, але не виділяються із складу комплексних статей витрат на виробництво [8]. З метою створення окремого інформаційного масиву витрат на якість науковцем пропонується організувати сортування первинних документів, у яких вони фіксуються та організувати цільовий облік витрат на якість за спеціальною статтею («витрати на якість») з подальшим їх розкриттям у примітках до фінансової звітності та у статистичній звітності про собівартість продукції. Також, автором рекомендовано розробити методики визначення цих витрат за нормативами та розподілу непрямих витрат.

Подібну пропозицію наводить у своєму дослідженні Н.А. Морозова-Герасимович, яка пропонує в місячних і річних калькуляціях собівартості продукції виділяти окрему статтю «Витрати на забезпечення якості продукції», а в річній статистичній звітності про продукцію – передбачити окрему довідку про ці витрати [4].

Введення в робочий план рахунків окремого збирально-розподільного рахунку «Витрати на якість», яке пропонується науковцями, із субрахунками першого порядку для обліку витрат на забезпечення якості, на покращення якості і втрат від невідповідності продукції (брак, дефекти), на наш погляд, є недоцільним оскільки призведе до ускладнення обліку та зростання його трудомісткості. Тим більше, що надалі ці витрати пропонується перерозподіляти і списувати на рахунки «Виробництво», «Загальновиробничі витрати», «Адміністративні витрати», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та ін.

Розробка методики бухгалтерського обліку витрат на якість і безпечність молочної продукції на основі базових підходів до ведення обліку витрат стикається з проблемами, які пов'язані з тим, що затвердженими формами облікової документації виділення витрат на якість і безпечність продукції не передбачено. Так само, ця стаття витрат не показується в більшості випадків окремою позицією у калькуляціях молочної продукції. Неможливо отримати дані про витрати на якість і безпечність продукції з реєстрів аналітичного обліку за рахунками обліку загальновиробничих, адміністративних витрат, витрат на збут, дослід-

ження і розробки. Єдині дані, які можна отримати безпосередньо на основі реєстрів обліку – це втрати від браку. У випадку потреби в інформації про величину витрат на якість і безпечність їх отримують шляхом здійснення спеціальних облікових й вибіркового процедур, додаткових розрахунків та обчислень тощо.

Для належної побудови управлінського обліку витрат на управління якістю і безпечністю молочної продукції потрібно використати перелік цих витрат і виділити синтетичні й аналітичні рахунки у робочому плані рахунків для їх обліку, форми первинних документів і облікових реєстрів, графік документообігу технологію обробки облікової інформації з виходом на форми внутрішньої звітності, корисної для прийняття ефективних рішень.

В якості основних первинних бухгалтерських документів у яких фіксуються дані про витрати на якість і безпечність молочної продукції можуть бути рахунки, рахунки-фактури, накладні, акти, ордери, таблиці обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, розрахунки відрахувань на соціальні заходи, протоколи контролю та випробувань; протоколи лабораторних аналізів, договори на навчання персоналу, бухгалтерські довідки тощо.

У калькуляції собівартості молочної продукції витрати на управління якістю і безпечністю продукції доцільно відображати окремою статтею у розрізі процедур, що здійснюються для їх забезпечення.

Узагальнення даних про витрати на якість і безпечність молочної продукції нами пропонується здійснювати на окремому аналітичному рахунку («Витрати на якість і безпечність») до синтетичних рахунків у розрізі розробленої номенклатури статей витрат. Назви таких синтетичних рахунків залежать від того, на якому етапі руху до споживача перебуває молочна продукція і здійснюються витрати на управління її якістю і безпечністю. Для визначення величини окремих видів витрат на якість і безпечність молочної продукції можуть використовуватись вибіркові та розрахунково-аналітичні методи (наприклад, для розрахунку частки витрат на якість і безпечність продукції, щодо тих статей, які не можна повністю віднести до названої категорії витрат).

Важливим питанням організації первинного обліку витрат є визначення сукупності облікових номенклатур. Зокрема, це актуально в умовах комп'ютеризації облікових робіт та створення якісної інформаційної бази. Оскільки управлінський облік витрат на якість і безпечність молочної продукції формує оперативну і деталізовану інформацію для внутрішнього використання у процесі прийняття рішень, то він вимагає більш детального переліку облікових номенклатур. Такий перелік має визначати характер здійснених витрат, кількісні і вартісні характеристики операції, вид облікової про-

цедури, назву документа, яким оформляється господарська операція, цільове призначення витрат.

В якості реєстрів бухгалтерського обліку витрат на якість і безпечність молочної продукції можуть бути використані журнал реєстрації господарських операцій, відомості обліку витрат, головна книга. У запропонованій нами відомості управлінського обліку витрат на якість і безпечність молочної продукції за дебетом витратних рахунків за аналітичним рахунком «Витрати на якість і безпечність» у розрізі статей витрат та за кредитами рахунків, що визначають вид здійснених витрат формується і узагальнюється інформація про здійснені за звітний період витрати на визначені цілі. Витрати на якість і безпечність включаються до собівартості запасів або інших категорій витрат.

Систематизація даних про витрати здійснюється безпосередньо на синтетичних рахунках головної книги.

Відсутність інформації про витрати на управління безпечністю молочної продукції у стандартизованих формах бухгалтерської і статистичної звітності зумовлює потребу розробки внутрішніх звітів про ці витрати для управлінських потреб з метою оцінки й контролю їх ефективності.

Ступінь деталізації інформації у внутрішніх звітах про витрати на управління якістю і безпечністю молочної продукції буде залежати від того, кому вони призначені. Найбільш деталізовані повинні складатися звіти про витрати для менеджерів низової і середньої ланки, оскільки саме вони покликані їх контролювати та є відповідальними за витрачання ресурсів. Що стосується вищого керівництва, то воно для прийняття управлінських рішень використовує більш узагальнену інформацію по підприємству в цілому та у розрізі структурних підрозділів.

Отже, узагальнення досліджень зарубіжних та вітчизняних науковців з питань управління витратами, пов'язаними з підвищенням якості та безпечності харчової продукції і практичного досвіду підприємств молокопереробної галузі дало змогу запропонувати облікові механізми фіксації цієї категорії витрат шляхом введення додаткових реквізитів у первинних документах, облікових реєстрів та рахунків.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, сучасне розуміння витрат на управління безпечністю молочної продукції пов'язане із забезпеченням, підтвердженням і поліпшенням якості продукції, контролем й мінімізацією усіх потенційних ризиків виникнення негативних її впливів на здоров'я людини та функціонуванням самої системи управління безпечністю. Випуск безпечної молочної продукції вимагає її відповідності вимогам стандартів та подальше вдосконалення якісних характеристик цієї продукції. Обґрунтована класифікація витрат на управління безпечністю

молочної продукції використовується як основа організації бухгалтерського обліку цих витрат на молокопереробних підприємствах.

На сьогодні безпосередньо одержати з діючої системи бухгалтерського обліку інформацію про витрати на якість і безпечність молочної продукції практично неможливо. Через це нами наведено окремі пропозиції з метою вирішення цих проблем. Разом з тим, потрібно врахувати, що виокремлення ведення обліку витрат на управління якістю і безпечністю молочної продукції має враховувати раціональну доцільність та економічний ефект. Крім цього, такий облік повинен орієнтуватись на інформаційні потреби конкретного підприємства та особливості його діяльності. Стандартного вирішення проблем у сфері управління якістю і безпечністю молочної продукції не існує, тому у більшості випадків потрібен також індивідуальний підхід до їх інформаційного забезпечення обліковою системою.

Подальші дослідження будуть спрямовані на встановлення дієвих механізмів забезпечення відображення інформації про витрати на управління якістю й безпечністю продукції не тільки у системі бухгалтерського обліку і формах внутрішньої звітності, а також у складі показників зовнішньої інтегрованої звітності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Великий тлумачний словник сучасної української мови / за ред. В.Т. Бусел. Київ, Ірпінь : ВТФ «Перун», 2009. 1736 с.
2. ДСТУ 4161-2003 «Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги». URL: <https://www.twirpx.com/file/935253/> (дата звернення: 25.09.2019).
3. ISO 22000:2018 «Системи менеджменту безпеки харчових продуктів. Вимоги до організацій, які беруть участь в ланцюзі створення харчової продукції». URL: <https://certificant.org/uk/nova-versiya-iso-220002018-osnovni-vidminnosti/> (дата звернення: 25.09.2019).
4. Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та екон. наук. Київ, 2003. 24 с.
5. Кірейцев Г.Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України. *Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи* : II міжнар. наук.-практ. конф. Київ : ННЦ ІАЕ, 2006. С. 9–18.
6. Коц Г.П. Управління витратами на забезпечення якості промислової продукції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня к-та екон. наук. Харків, 2001. 25 с.
7. Кросби Филипп. Качество и я. Жизнь бизнеса в Америке / Филипп Кросби. М. : Стандарты и Качество, 2003. 264 с.
8. Попова Т.Д. Концепция управленческого учета и аудита в системе обеспечения качества продукции

и услуг : автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук. Ростов-на-Дону, 2002. 25 с.

9. Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів. Закон України від 23 грудня 1997 р. № 771/97-ВР (у редакції від 06.08.2019 р.). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/771/97-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 25.09.2019).

10. Тимрієнко І.Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика : автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09. Київ : Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Держ. комітет статистики України, 2010. 21 с.

11. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции (Total quality control): Сокр. пер. с англ. / Авт. предисл. научн. ред. А.В. Гличев. Москва : Экономика, 1986. 471 с.

12. Фокс М.Дж. Принципы и методы всеобщего руководства качеством. Модуль RRC 416 а / М.Дж. Фокс ; пер. с англ. под общ. ред. проф. В.Н. Азарова. Москва : Фонд Европейский центр по качеству, 1999. 105 с.

13. Чернуха И.М., Макаренко Г.Ю. Затраты на качество: убыток или прибыль? *Хранение и переработка сельхозсырья*. 2005. № 6. С. 12–15. URL: <http://www.management.com.ua/qm> (дата звернення: 25.09.2019).

14. Joseph M., Juran A. Blanton Godfrey. Juran's Quality Handbook McGraw-Hill. 1999. 1730 p.

REFERENCES:

1. Busel V. T. (2009) *Velykyj tlumachnyj slovnyk suchasnoji ukrajinskoji movy* [Big explanatory dictionary of modern Ukrainian language]. Kyiv, Irpinj: VTF «Perun».

2. DSTU 4161-2003 «Systemy upravlinnja bezpechnistju kharchovykh produktiv. Vymoghy» [DSTU 4161-2003 «System of food safety management. Requirements»]. Available at: <https://www.twirpx.com/file/935253/> (accessed 25 September 2019).

3. ISO 22000:2018 «Systemy menedzhmentu bezpeky kharchovykh produktiv. Vymoghy do orghanizacij, jaki berutj uchastj v lancjuzi stvorennja kharchovoji produkciji» [ISO 22000:2018 «Management Systems of food safety. Requirements to organizations participating in the chain of food production»]. Available at: <https://certificant.org/uk/nova-versiya-iso-220002018-osnovni-vidminnosti/> (accessed 25 September 2019).

4. Morozova-Gherasymovych N. A. (2003) *Upravlinjskij oblik i analiz zatrat na zabezpechennja jakosti produkciji (na prykladi plodoovochekonservnykh pidpryjemstv Ukrainy)* [Management accounting and cost analysis to ensure product quality (for example, fruit and vegetable canning plants of Ukraine)] (PhD Thesis), Kyiv.

5. Kirejcev Gh. Gh (2006) *Umovy rozvytku bukhghaltersjokogo obliku v siljsjkomu ghospodarstvi Ukrainy* [The terms of the development of accounting in agriculture of Ukraine] *Reformuvannja obliku, zvitnosti ta audytu v systemi APK Ukrainy: stan ta perspektyvy: II mizhnar. nauk.-prakt. konf.* Kyiv : NNC IAE, pp. 9–18.

6. Koc Gh.P. (2001) *Upravlinnja vytratamy na zabezpechennja jakosti promyslovoi produkciji* [Cost management to ensure the quality of industrial products]: avtoref. dys. na zdobuttja nauk. stupenja k-ta ekon. nauk. Kharkiv. (in Ukrainian)

7. Krosbi Filipp. (2003) *Kachestvo i ya. Zhizn' biznesa v Amerike* [Quality and me. Doing business in America]. Moscow: Standarty i Kachestvo, 2003. 264 p. (in Russian)

8. Popova T.D. (2002) *Kontseptsija upravlencheskogo ucheta i audita v sisteme obespecheniya kachestva produktsii i uslug* [The concept of management accounting and audit in the quality assurance system of products and services]: avtoref. dis. na soiskanie nach. stepeni d-ra ekon. nauk. Rostov-na-Donu. (in Russian)

9. Pro osnovni pryncypy ta vymoghy do bezpechnosti ta jakosti kharchovykh produktiv. Zakon Ukrainy vid 23 ghrudnja 1997 r. no. 771/97-VR (u redakcii vid 06.08.2019 r.) [About the basic principles and requirements for safety and quality of food. The law of Ukraine dated December 23, 1997 no. 771/97-VR (as amended from 06.08.2019)]. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/771/97-%D0%B2%D1%80> (accessed 25 September 2019).

10. Tymrijenko I.Ju. (2010) *Oblik i analiz vytrat na jakistj produkciji: orghanizacija i metodyka* [Accounting and cost analysis on product quality: organisation and methodology]: avtoref. dys. kand. ekon. nauk: spec. 08.00.09. Kyiv. (in Ukrainian)

11. Feygenbaum A. (1986) *Kontrol' kachestva produkt-sii (Total quality control)* [The quality control (Total quality control)]: Sokr. per. s angl. Avt. predisl. nauchn. red. A.V. Glichev. Moscow: Ekonomika. (in Russian)

12. Foks M.Dzh. (1999) *Printsipy i metody vseobshchego rukovodstva kachestvom. Modul' RRC 416 a* [Principles and techniques of total quality management. Module 416 a RRC]; per. s angl. pod obshch. red. prof. V. N. Azarova. Moscow: Fond Evropeyskiy tsentr po kachestvu. (in Russian)

13. Chernukha I.M., Makarenkova G.Yu. (2005) *Zatraty na kachestvo: ubyток ili pribyl'?* [The cost of quality: loss or profit?]. *Khrenenie i pererabotka sel'khozsyrya*, no. 6, pp. 12–15. Available at: <http://www.management.com.ua/qm> (accessed 25 September 2019).

14. Joseph M., Juran A. Blanton Godfrey (1999) *Juran's Quality Handbook*. McGraw-Hill.

**THE ESSENCE OF THE COST OF SAFETY MANAGEMENT OF DAIRY PRODUCTS
AND ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL BASIS FOR THEIR ACCOUNTING**

The purpose of the article. Scientific justification and improvement of elements of the organization and methodology of accounting costs to manage the safety of dairy products, which can be effective in the formation of multivariate information support of managerial decision-making.

Methodology. In the process of the study were used General scientific and special research methods (dialectical, historical, empirical, induction, deduction, observation, modeling, comparison, systematization, grouping, documenting, summarizing) to identify the economic essence of costs management of product safety, trends of their behavior, organization and methods of accounting.

Results. Disclosed characteristics of costs of quality and security management products. The determination of the cost of safety management of dairy products as special purpose aimed at the ongoing implementation of organizational, technical and economic measures to ensure security support at a high level and improving the quality of dairy products. Reviewed procedures to ensure the quality and safety of products – preventive, monitoring, quality improvement and corrective.

The cost of managing quality and safety of products is proposed to assign codes, and group centers. Construction cost management of quality and safety of dairy products is recommended with the use of the approved list of these expenses, determination of synthetic and analytical accounts, forms of primary documents, accounting registers, technology of accounting information processing with access to forms of internal reports that are useful for making effective decisions.

Practical implications. The focus is on the collection and systematization of information on the costs of the safety management of dairy products in the process of production, which includes series of successive stages, each of which identified the costs of implementing preventive, monitoring, quality improvement and corrective procedures to ensure the quality and safety of products. It is recommended to keep records of cost centers, types of violations of technology of production processes and alternative ways of eliminating them.

Systematic primary accounting documents to gather information about the costs of the quality and safety of dairy products, costing of products is a separate article with RAS encryption procedures that are being implemented for their welfare. Proposed a detailed list of account items administrative costs for the quality and safety of dairy products with the aim of providing reliable information for internal use in the decision-making process.

Preparation of internal reports on the safety management of dairy products with the aim of assessing and monitoring their effectiveness, delineated according to the degree of detail depending on the purpose. The most detailed reports on expenditures focused on managers of lower and middle level management, more generalized – on senior management.

Value/originality. The proposed item of costs for the safety management of dairy products in the developed a separate list of items of expenditure with approval of the its as an Annex to the order on accounting policies. With the purpose of the automated treatment of information on costs of management of the quality and safety of dairy products recommended to use their assigned codes that describe product name, type of procedure, which relate the cost of security expenditure.

Collation of data on the costs of the quality and safety of dairy products is proposed on a separate analytical account of the expenditure of synthetic accounts in the context of developed items cost items. Proposed statement of management accounting of expenses for quality and safety of dairy products summarizes information on committed during the reporting period, expenses for certain purposes.