

Михальська В. В.

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ В КОНТЕКСТІ ВИРОЩУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА

У статті виокремлено групи витрат на забезпечення якості продукції з урахуванням «концепції всезагального управління якістю», а також стадій планування виробництва, підготовчих технологічних операцій, біологічних перетворень багаторічних насаджень, збирання та зберігання плодів і ягід. Визначено об'єкти обліку витрат на забезпечення якості та розроблено систему аналітичних субрахунків. Запропоновано внесення змін до наказів про облікову політику підприємств галузі садівництва.

Ключові слова: довгострокові біологічні активи, витрати на забезпечення якості продукції, управління якістю.

1. Вступ

В умовах індустріального суспільства посилюється антропогенний вплив людини на природу. У зв'язку з цим екологічна ситуація значно погіршується і загрожує стати небезпечною для здоров'я людства, насамперед через споживання неякісних, забруднених продуктів харчування. Оскільки, як слушно зауважує В. Грек, до основних факторів, що визначають здоров'я населення країни, відносять безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини. З продуктами харчування в організм людини потрапляє 40–50 % шкідливих речовин, тому що вони мають здатність акумулювати з навколишнього середовища всі екологічно шкідливі речовини і концентрують їх у великих кількостях [1]. Водночас підвищення якості продукції є вимогою сьогодення, оскільки після вступу України до Всесвітньої організації торгівлі відкрито доступ на світові ринки. У зв'язку з цим національні виробники продукції садівництва повинні постійно слідкувати за показниками якості, її відповідністю міжнародним стандартам ISO, насамперед щодо екологічної чистоти та безпечності для споживання.

Основним виробником продуктів харчування, необхідних для підтримання життєдіяльності людського організму, є сільське господарство. Серед рослинницьких галузей варто виділити садівництво, що постачає населенню плоди й ягоди – цінні компоненти раціону харчування, багаті на пектини, вуглеводи та вітаміни. Водночас, у першу чергу, потрібно враховувати функціональний аспект якості продукції, тобто її відповідність вимогам споживачів. Наприклад, у статті 1 Закону України «Про безпечність та якість харчових продуктів» зазначено, що якість харчового продукту – ступінь досконалості властивостей і характерних рис харчового продукту, які здатні задовольнити потреби (вимоги) та побажання тих, хто споживає або використовує цей харчовий продукт [2].

Проте, можливі ситуації, коли плоди й ягоди відповідатимуть установленим стандартам якості, але не задовольнятимуть конкретних вимог споживачів. При-

міром, уявімо, що однією з дослідних станцій Інституту садівництва Національної академії аграрних наук (далі – ІС НААН) виведено новий сорт яблук, який за своїми біохімічними показниками, зокрема вмістом фруктози, не відрізняється від аналогічних районованих сортів, але має напрочуд красиву форму і привабливий колір. Зважаючи на понесені додаткові витрати, ціна на них буде вищою за інші сорти. Виникає питання: навіщо купувати такі саджанці, адже визначальними для споживача є не форма та колір, а смакові та поживні властивості яблук.

Але одержання високих показників якості продукції не повинно досягатись за будь-яку ціну. Тобто витрати на забезпечення якості продукції, що є додатковими відносно до основних виробничих витрат, передбачених традиційними технологіями вирощування багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсадників, повинні бути економічно виправданими і компенсуватись надлишковим попитом на якісну продукцію. Водночас, необхідним є визначення і досягнення оптимального рівня цих витрат, що забезпечується тоді, коли абсолютний розмір різниці між отриманими доходами від реалізації високоякісної продукції та витратами на досягнення якісних показників є максимальним.

Витрати на забезпечення якості продукції садівництва в бюджетних підприємствах також повинні бути економічно обґрунтованими, тому що це додаткові видатки кошторисів бюджетних установ, які є вкрай дефіцитними. Враховуючи вищезазначене, варто погодитись із думкою Т. П. Михайлової: підвищення продовольчої безпеки держави на основі нарощування виробництва якісних продуктів харчування забезпечує зростання життєвого рівня, охорону довкілля і здоров'я населення, сприяє більш повному використанню природних, виробничих і трудових ресурсів суспільства, знижує непродуктивні витрати, підвищує конкурентоздатність продукції, розширює експортні можливості держави [3].

Підсумовуючи, можемо виділити основні завдання, що стоять перед державою та підприємствами галузі

садівництва. Держава піклується про підвищення рівня продовольчої безпеки та життя населення, а підприємства галузі – про задоволення потреб споживачів у високоякісній безпечній плодово-ягідній продукції. Спільними ж їх завданнями є забезпечення конкурентоспроможності продукції на внутрішньому ринку та розширення експортних можливостей. Отже, виникає необхідність у створенні системи управління якістю в садівництві, як складової менеджменту на підприємствах галузі. А оскільки інформаційною базою для її побудови та функціонування, тобто прийняття ефективних та обґрунтованих управлінських рішень, є дані бухгалтерського обліку, доцільним є вивчення проблемних питань щодо обліку витрат на забезпечення якості продукції в контексті вирощування біологічних активів садівництва.

2. Аналіз літературних даних та постановка проблеми

Істотний внесок у вивчення та розробку проблемних питань щодо витрат на забезпечення якості продукції зроблено багатьма українськими та зарубіжними науковцями, серед яких: В. Н. Войтоловський, О. А. Горбашко, Д. Джуран, Д. С. Демиденко, К. Ісікава, Д. Кампанела, О. М. Канівець, Ф. Кросбі, Т. П. Михайлова, Н. А. Морозова-Герасимович, В. Ю. Огвоздіна, В. В. Окрепілова, В. М. Пархоменко, Т. Д. Попова, А. Робертсон, В. І. Сиськова, Е. І. Тавера, Г. Тагуті, І. Ю. Тимрієнко, Д. Шотміллер, А. Фейгенбаум, З. Ю. Хамдамов, Д. Харрінгтон [3–6]. При цьому, по-перше, варто зауважити, що їх праці присвячені в основному питанням економічного змісту поняття «якість продукції» та класифікації витрат. Наприклад, у роботі В. М. Пархоменка [5] приділено увагу відображенню в обліку виробничого браку та претензійної роботи з контрагентами, а також розроблено систему управління якістю. А Т. П. Михайловою [3] розроблено показники якості продукції, необхідні для проведення економічного аналізу, зроблено акцент на вдосконаленні організації та методики контролю й економічного аналізу витрат на забезпечення якості. По-друге, майже усі дослідження українських вчених виконані на прикладі госпрозрахункових промислових підприємств. Так, зокрема, Т. П. Михайлова [3] та І. Ю. Тимрієнко [6] аналізували діяльність молокопереробних підприємств, а Н. А. Морозова-Герасимович [4] – плодоовочеконсервних. А отже, ними не враховано особливості вирощування продукції садівництва в контексті протікання основних біологічних процесів і перетворень багаторічних плодово-ягідних насаджень та специфічність діяльності бюджетних установ. Разом із тим, вдосконаленню обліку витрат на вирощування продукції садівництва присвячено дисертаційні дослідження О. В. Богданюк і С. І. Ковач [7, 8].

Проблемні питання організації системи управлінського обліку витрат на якість продукції розглянуті в працях іноземних вчених, зокрема румунських науковців – Іоана Дімі [9], а також І. Іонеску, О. Стайкулеску, В. Брабета [10]. Проте в працях дослідників не приділено уваги витратам на забезпечення якості продукції, як складової витрат на вирощування біологічних активів садівництва. Таким чином, незважаючи на велику кількість наукових робіт і публікацій, проблемні питання обліку витрат на забезпечення якості продукції в контексті вирощування біологічних активів садівництва залишаються невирішеними, а отже вони

є актуальними і вимагають подальшого дослідження як для госпрозрахункових, так і для бюджетних підприємств.

3. Об'єкт, ціль і задачі дослідження

Об'єктом дослідження є сукупність господарських операцій, пов'язаних з витратами на вирощування біологічних активів садівництва, які здійснюються в дослідних господарствах та станціях мережі ІС НААН.

Водночас, метою дослідження є вивчення стану й удосконалення організації та методики обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції у контексті процесу вирощування біологічних активів садівництва.

У зв'язку з цим, для досягнення поставленої мети, на погляд автора статті, потребують вирішення наступні задачі:

- класифікація витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції з урахуванням існуючої концепції всезагального управління якістю та технологічних особливостей вирощування біологічних активів садівництва;
- визначення об'єктів обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції;
- розробка системи аналітичних субрахунків для обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- внесення змін до наказів про облікову політику підприємств галузі садівництва.

4. Матеріали і методи дослідження витрат на забезпечення якості продукції садівництва

Методологічною та інформаційною основою дослідження є наукові праці, матеріали періодичних видань та нормативно-правові акти, які регламентують облік витрат на забезпечення якості продукції садівництва, а також дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності дослідних господарств і станцій ІС НААН. При проведенні дослідження використано методи структурно-логічного аналізу з метою виокремлення груп витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції та об'єктів їх обліку. Методи порівняння, узагальнення, аналізу та синтезу використано при розробці системи субрахунків аналітичного обліку витрат на якість продукції садівництва.

5. Результати дослідження обліку витрат на вирощування біологічних активів садівництва

Процес виробництва плодово-ягідної продукції передбачає здійснення комплексу підготовчих технологічних операцій для забезпечення повноцінного росту та розвитку багаторічних плодово-ягідних насаджень, а також є сукупністю стадій біологічних перетворень біологічних активів садівництва, що вимагають матеріальних і трудових витрат. Отже, найбільшу частку витрат, що формують собівартість продукції садівництва, становлять витрати на вирощування довгострокових біологічних активів. Водночас, як зазначалось вище, в умовах зростаючої ринкової конкуренції поряд із основними виробничими витратами необхідно здійснювати заходи, спрямовані на забезпечення та підвищення якості продукції садівництва, що є запо-

рукою її конкурентоспроможності. Прикладами таких заходів у системі управління якістю продукції в садівництві можемо назвати: проведення моніторингу навколишнього середовища; огляд стану багаторічних насаджень на предмет їх ураження шкідниками чи хворобами; дії, спрямовані на недопущення потрапляння значної кількості нітратів до плодів і ягід; лабораторні аналізи якості одержаної продукції. Тому, на погляд автора статті, витрати на їх проведення повинні бути виокремлені в обліку з-поміж інших витрат на вирощування довгострокових біологічних активів садівництва. Адже аналіз управлінської звітності дослідних станцій і господарств ІС НААН показав, що в структурі виробничої собівартості плодів та ягід зазначена стаття витрат взагалі відсутня.

Автор вважає за необхідне, у першу чергу, зупинитися на розробці класифікації витрат на забезпечення якості продукції садівництва. З цього приводу слушною є думка білоруського науковця Є. Ю. Афанасьєвої: визначення складу та класифікаційних ознак систематизації витрат на якість є початковим етапом запровадження системи менеджменту якості на підприємстві, від обґрунтування яких залежать організація обліку витрат та ефективність управління ними [11]. Водночас, чітко визначеної класифікації витрат на якість у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку немає, а в національних положеннях вона взагалі відсутня. При цьому вивченню класифікаційних ознак витрат на забезпечення якості продукції присвячені праці відомих учених: А. Фейгенбаума, Е. Демінга, Дж. Джурана, К. Ісікави, Г. Тагута, Е. В. Мінька, М. Л. Кричевського й інших, судження яких відрізняються за принципами, покладеними в основу класифікації, та кількістю виділених груп витрат на якість. При цьому, на думку автора статті, варто погодитись із позицією Є. Ю. Афанасьєвої, що найбільш обґрунтованим підходом до класифікації

витрат на якість є концепція, в основу якої покладено не кінцеву продукцію, а діяльність, спрямовану на забезпечення якості й оцінку її результатів, що відповідає стандартам ISO 9000 [11]. Згідно з нею витрати на якість доцільно поділяти на три групи: на проведення робіт із забезпечення якості; на контроль за дотриманням показників якості та ті, що викликані незадовільною діяльністю щодо якості.

Такий підхід запропоновано американським ученим Едвардом Демінгом і названо «концепцією всезагального управління якістю» (TQM – Total Quality Management). Вона ґрунтується на чотирнадцяти принципах управління якістю. Е. Демінг стверджує, що безперервне поліпшення якості продукції необхідне для досягнення її конкурентоспроможності. Як зазначає науковець, цей процес викликає позитивну ланцюгову реакцію: зменшуються втрати та брак, зростає продуктивність праці (річний обсяг виробленої продукції), а завдяки кращій якості та нижчій ціні збільшується частка продукції підприємства на ринках збуту і, як наслідок, підвищується позиція підприємства на ринку [12].

На погляд автора статті, класифікація витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції повинна враховувати особливості галузі садівництва, тобто специфіку технології вирощування біологічних активів, збирання та зберігання продукції, починаючи від планування процесів вирощування багаторічних насаджень і закінчуючи зберіганням продукції (табл. 1–3). Тому вважаємо за доцільне виділити такі групи витрат на забезпечення якості продукції садівництва в контексті вирощування біологічних активів: спрямовані на забезпечення якості та контроль за дотриманням її показників (далі – I група витрат); витрати (втрати), викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості та відсутністю системи контролю за її показниками (далі – II група витрат).

Таблиця 1

Витрати на забезпечення якості плодово-ягідної продукції на стадіях планування та підготовчих технологічних операцій до процесу вирощування біологічних активів садівництва

Заходи (технологічні операції)	Приклади	
	I група витрат	II група витрат
<i>Планування процесу вирощування біологічних активів садівництва</i>		
Вибір земельної ділянки для розміщення площ багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсаджень	Вартість проведення експертизи екологічного стану місцевості шляхом комплексного аналізу кліматичних і ґрунтових факторів	Вартість загиблих або низькопродуктивних насаджень внаслідок незадовільного стану навколишнього середовища, тобто негативного впливу екологічних факторів
Придбання елітного та безвірусного садивного матеріалу	Витрати на дослідження стану й якості садивного матеріалу	Витрати на вибракування слабкого або неякісного садивного матеріалу
<i>Підготовчі технологічні операції до початку життєдіяльності біологічних активів садівництва (до моменту висадки саджанців чи розсади в ґрунт)</i>		
Обробіток ґрунту	Витрати на проведення профілактичних заходів, спрямованих на уникнення вітрової чи водної ерозії ґрунтів	Вартість загиблих або пошкоджених молодих насаджень внаслідок вітрової чи водної ерозії ґрунтів
Внесення добрив	Визначення оптимальних доз органічних і мінеральних добрив із урахуванням аналізу вмісту в ґрунтах необхідних речовин для забезпечення росту і розвитку молодих насаджень	Вартість загиблих або пошкоджених молодих насаджень внаслідок недоотримання необхідної кількості поживних речовин із ґрунту

Таблиця 2

Витрати на забезпечення якості на стадії біологічних перетворень багаторічних плодово-ягідних насаджень

Технологічні операції	Приклади	
	I група витрат	II група витрат
Обробіток ґрунту	Витрати на проведення профілактичних заходів, спрямованих на уникнення вітрової чи водної ерозії ґрунтів під час вирощування продуктивних насаджень	Вартість загиблих або пошкоджених продуктивних насаджень внаслідок вітрової чи водної ерозії ґрунтів
Внесення добрив	Визначення оптимальних доз органічних і мінеральних добрив із урахуванням аналізу забезпеченості ґрунтів необхідними речовинами для підтримання росту та розвитку продуктивних насаджень	Вартість загиблих або пошкоджених продуктивних насаджень внаслідок недоотримання необхідної кількості поживних речовин із ґрунту
		Вартість продукції садівництва, що перевищує допустимі норми вмісту нітратів і є непридатною до споживання
Захист насаджень від шкідників і хвороб	Витрати на проведення профілактичних заходів, спрямованих на уникнення зараження насаджень шкідниками та хворобами	Вартість хімічних і біологічних препаратів для боротьби зі шкідниками та лікування хвороб
	Огляд насаджень на предмет захворюваності й ураження шкідниками	Вартість загиблих або пошкоджених насаджень від шкідників і хвороб
	Вартість хімічних і біологічних засобів захисту рослин від шкідників і хвороб	
Зрошення	Витрати на оплату праці працівників, які виконують операції, пов'язані із внесенням (застосуванням) засобів захисту рослин	Вартість загиблих або пошкоджених насаджень внаслідок несвоєчасного зрошення або його відсутності
	Витрати на вибір і вартість зрошувальних систем	
	Вартість води, витраченої на зрошення насаджень	
	Витрати на оплату праці працівників, які виконують зрошення кварталів насаджень (за умови застосування мобільних зрошувальних машин)	
	Витрати палива на заправку зрошувальних машин або витрати електроенергії для функціонування стаціонарних зрошувальних систем	

Таблиця 3

Витрати на якість у садівництві на стадіях збирання та зберігання плодово-ягідної продукції

Заходи	I група витрат на якість	II група витрат на якість
Збирання	Витрати на проведення лабораторних аналізів із метою підтвердження екологічної чистоти та показників якості продукції	Вартість бракованих і непридатних для реалізації плодів, ягід і саджанців
	Витрати на оплату праці працівників лабораторії	
Зберігання	Витрати на збереження якісних параметрів плодово-ягідної продукції, а також її смакових якостей і вмісту поживних речовин	Вартість зіпсованої продукції садівництва внаслідок її неправильного зберігання
	Вартість холодильного обладнання та витрати електроенергії, необхідні для його функціонування	
	Вартість спеціалізованої тари	
	Витрати на оплату праці працівників, зайнятих на обслуговуванні холодильного обладнання й упакуванні продукції	

Наступний етап дослідження, на погляд автора даної роботи, варто присвятити визначенню об'єктів обліку витрат на забезпечення якості продукції у садівництві з метою вдосконалення їх аналітичного обліку. Автор вважає, що об'єктами обліку витрат можуть бути окремі види багаторічних насаджень, однорідні групи або підвиди рослин, окремі культури та сорти плодово-ягідних культур.

Дослідивши порядок відображення в обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції, насамперед розробку системи аналітичних субрахунків, автор дійшов висновку, що, оскільки отримання готової продукції в садівництві неможливе без біологічних перетворень багаторічних плодово-ягідних насаджень, частину витрат на забезпечення якості, а саме на закладання садів до моменту їх введення в

експлуатацію, слід відносити до капітальних інвестицій, що є частиною первісної вартості біологічних активів садівництва, та відображати на аналітичному субрахунку 155.XXX «Капітальні інвестиції на якість при закладанні довгострокових біологічних активів рослинництва» (табл. 4). Решта витрат на забезпечення якості безпосередньо формуватиме собівартість продукції садівництва. При цьому частина з них є прямими (одразу включаються до собівартості), інші – непрямими (потребують розподілу між конкретними об'єктами обліку витрат). Разом із тим, витрати на забезпечення якості, що сформували первісну вартість довгострокових біологічних активів садівництва, теж частинами у складі статті амортизаційних відрахувань будуть включатися до статей собівартості продукції галузі.

Таблиця 4

Відображення в обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції, як частини витрат, що формують первісну вартість довгострокових біологічних активів садівництва

Зміст господарської операції	Субрахунки	
	Дебет	Кредит
Списано азотні добрива на закладання елітних насаджень яблуневого саду сорту «Катерина», що оцінюються за первісною вартістю	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Катерина»	208.1.1 «Азотні добрива»
Нараховано заробітну плату працівникам плодово-розсадницької бригади № 1, які проводили внесення азотних добрив	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Катерина»	661.1 «Розрахунки за заробітною платою з плодово-розсадницькою бригадою № 1»
Списано вартість азотних добрив і витрати праці працівників, які проводили їх внесення, на формування первісної вартості незрілого яблуневого саду сорту «Катерина» до вступу у плодоношення	162.1.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», до вступу у плодоношення, оцінений за первісною вартістю»	155.1.1.9 «Капітальні інвестиції на якість при закладанні саду яблуневого, сорт «Катерина»
Сформовано первісну вартість яблуневого саду сорту «Катерина» після досягнення ним продуктивного віку згідно з актом приймання-передачі довгострокових біологічних активів рослинництва	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», оцінений за первісною вартістю»	162.1.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», до вступу у плодоношення, оцінений за первісною вартістю»

Проте вищезазначене стосується лише I групи – витрат на забезпечення якості та контролю за до-триманням її показників. Тоді як витрати II групи, а точніше втрати, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості та відсутністю системи контролю над її показниками, на погляд автора статті, не слід відносити до виробничих витрат, оскільки вони були понесені не під час, а внаслідок неправильної організації та здійснення процесів вирощування біологічних активів або збирання та зберігання продукції.

Водночас втрати при відображенні їх у складі виробничих витрат, призведуть до зростання собівартості плодів і ягід, що не дасть можливості їх виробникам вижити в умовах жорсткої конкуренції на внутрішньому та зовнішньому ринках. Тому, на думку автора статті, доцільно витрати (втрати) II

групи відносити до інших витрат операційної діяльності і відображати на субрахунок 949.XXX «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва». І робити це списання, за умов їх значних абсолютних розмірів, рівними частинами, враховуючи встановлену кількість років експлуатації багаторічних насаджень.

А решту витрат автор пропонує акумулювати у складі витрат майбутніх періодів із відображенням їх на окремому субрахунку 39.XXX «Витрати (втрати), майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва» і кожного року списувати їх частину на інші витрати операційної діяльності. Це дасть змогу уникнути збитковості підприємств галузі садівництва (табл. 5).

Таблиця 5

Відображення в обліку витрат (втрата), викликаних незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва та відсутністю системи контролю за її показниками

Зміст господарської операції	Субрахунки	
	Дебет	Кредит
Списано восьму частину вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб на інші операційні витрати з урахуванням 8-річного строку їх продуктивного використання	949.1.9 «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», оцінений за первісною вартістю»
Списано решту вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб на витрати майбутніх періодів із урахуванням 8-річного строку їх продуктивного використання	39.1.9 «Витрати (втрати), майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	161.2.1 «Сад яблуневий, сорт «Катерина», оцінений за первісною вартістю»
Списано частину вартості загиблих продуктивних насаджень яблуні сорту «Катерина» від шкідників і хвороб, що попередньо відображено у складі витрат майбутніх періодів, на інші операційні витрати в кінці наступного року	949.1.9 «Інші витрати (втрати) операційної діяльності, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»	39.1.9 «Витрати (втрати) майбутніх періодів, викликані незадовільною діяльністю із забезпечення якості продукції садівництва»

Разом із тим, зважаючи на відсутність у наказах про облікову політику дослідних станцій і дослідних господарств ІС НААН будь-якої інформації щодо відображення в обліку витрат на забезпечення якості продукції садівництва (встановлено за даними анкетування їх головних бухгалтерів), на думку автора статті, доцільно в розділі «Витрати» передбачити пункт під назвою «Витрати на забезпечення якості продукції» з двома підпунктами «Витрати на забезпечення якості продукції та контроль за її показниками» та «Витрати, викликані незадовільною діяльністю щодо забезпечення якості та контролю за її показниками» із інформацією щодо порядку організації обліку зазначених витрат.

6. Обговорення результатів дослідження обліку витрат на забезпечення якості продукції садівництва

Запропонована класифікація витрат на забезпечення якості продукції садівництва з виділенням двох основних груп витрат враховує: основний підхід до класифікації цих витрат, що лежить в основі «концепції всезагального управління якістю» Е. Демінга [12]; перелік заходів із планування виробничого процесу та технологічних операцій, що відповідають стадіям біологічних перетворень довгострокових біологічних активів садівництва.

Водночас, визначені основні об'єкти витрат є необхідними для побудови аналітичного обліку, що є основою для складання внутрішньогосподарської звітності щодо цих витрат і прийняття на її основі обґрунтованих управлінських рішень. А розроблені аналітичні субрахунки для кожної з груп витрат на забезпечення якості продукції садівництва, необхідні для цілей економічного аналізу цих витрат та оперативного їх контролю. Разом з тим, запропоноване внесення змін до наказів про облікову політику актуальне насамперед для вузькоспеціалізованих підприємств галузі садівництва.

7. Висновки

За результатами проведеного дослідження встановлено, що в умовах негативного антропогенного впливу на природу, жорсткої конкуренції та можливості реалізації плодів і ягід на світових ринках важливим є виробництво високоякісної продукції, що відповідає міжнародним стандартам якості з урахуванням конкретних вимог споживачів. Як наслідок, необхідним є створення системи менеджменту якості продукції садівництва, як складової системи управління. А інформаційною базою для ефективного її функціонування є дані бухгалтерського обліку щодо витрат на забезпечення якості продукції.

Проведене дослідження та вирішення поставлених завдань дає змогу зробити наступні висновки.

Виокремлення груп витрат на забезпечення якості продукції садівництва та об'єктів їх обліку з урахуванням технологічних етапів вирощування біологічних активів садівництва, а також розробка системи субрахунків аналітичного обліку допоможе: по-перше, дати достовірну оцінку заходам, спрямованим на забезпечення якості; по-друге, виокремити ці витрати з поміж

інших калькуляційних статей собівартості плодів, ягід, саджанців і розсади; по-третє, знайти джерела фінансового забезпечення заходів, а відповідно і витрат, що необхідні для досягнення необхідних показників якості продукції.

Водночас, оскільки в процесі дослідження розглянуто лише окремі проблемні питання з обліку витрат на забезпечення якості плодово-ягідної продукції в контексті вирощування біологічних активів садівництва, автор статті вважає за доцільне подальші розвідки спрямувати на: розробку нових форм управлінської звітності для відображення цих витрат; вдосконалення існуючої фінансової звітності з метою прийняття обґрунтованих та ефективних управлінських рішень; написання методичних рекомендацій щодо організації та методики проведення внутрішньогосподарського контролю цих витрат із метою оцінки їх доцільності й унеможливлення незапланованих або невинуватених витрат (втрата).

Література

- Грек, В. Якість продуктів харчування як основа продовольчої безпеки країни [Текст]: матеріали III міжн. наук.-практ. конф. мол. вчених, 18-19 вересня 2013 р. / В. Грек // Перспективні напрями розвитку галузей АПК і підвищення ефективності наукового забезпечення агропромислового виробництва. – Тернопіль: Крок, 2013. – С. 158-159.
- Про безпечність та якість харчових продуктів [Електронний ресурс]: Закон України від 21.12.2007 р. № 929. – Режим доступу: \www/URL: http://uzakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm
- Михайлова, Т. П. Удосконалення економічного аналізу та контролю якості продукції (на прикладі сільськогосподарських підприємств Хмельницької області) [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Т. П. Михайлова. – К., 2004. – 20 с.
- Морозова-Герасимович, Н. А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Н. А. Морозова-Герасимович. – К., 2003. – 22 с.
- Пархоменко, В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / В. М. Пархоменко. – Ж., 2011. – 21 с.
- Тимрієнко, І. Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / І. Ю. Тимрієнко. – К., 2010. – 21 с.
- Богданюк, О. В. Обліково-аналітичне забезпечення управління біологічними активами садівництва [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / О. В. Богданюк. – К., 2011. – 21 с.
- Ковач, С. І. Облік та аудит виробництва і реалізації продукції садівництва [Текст]: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / С. І. Ковач. – К., 2001. – 19 с.
- Dima, I. C. Considerations regarding the quality costs of the product during their life cycle Annals of the University of Petrosani [Text] / I. C. Dima // Economics. – 2006. – Vol. VI, Iss 1. – P. 37-44.
- Ionescu, I. Implication and opportunities regarding the organization of quality cost management accounting [Text] / I. Ionescu, O. Staiculescu, V. Brabete // Analele Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu: Seria Economie. – 2014. – Vol 1, Iss 1. – P. 46-51.
- Афанасьєва, Е. Ю. Класифікація затрат на якість продукції пчеловодства в системі концепції екологічного управління [Текст]: матеріали XII міжн. наук.-практ. конф., 24-25 жовтня 2013 р. / Е. Ю. Афанасьєва // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 243-245.
- Деминг, Э. Выход из кризиса. Новая парадигма управления людьми, системами и процессами [Текст]: пер. с англ. / Эдвардс Деминг. – М.: «Альпина Паблишер», 2011. – 400 с.

УЧЕТ РАСХОДОВ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ В КОНТЕКСТЕ ВЫРАЩИВАНИЯ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ САДОВОДСТВА

В статье выделены группы расходов на обеспечение качества продукции с учетом существующей «концепции всеобщего управления качеством», а также стадии планирования производства, подготовительных технологических операций к выращиванию биологических активов, биологических превращений многолетних насаждений, сбора и хранения плодов и ягод. Определены объекты учета расходов на обеспечение качества и разработана система аналитических субсчетов. Предложено внесение изменений в приказы об учетной политике предприятий отрасли садоводства.

Ключевые слова: долгосрочные биологические активы, расходы на обеспечение качества продукции, управление качеством.

Михальська Віра Вікторівна, аспірант, кафедра обліку, аналізу та аудиту, Національний університет біоресурсів та природо-користування України, Київ, Україна, e-mail: veramiha@meta.ua.

Михальская Вера Викторовна, аспирант, кафедра учёта, анализа и аудита, Национальный университет биоресурсов и природопользования Украины, Киев, Украина.

Mykhal's'ka Vira, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine, e-mail: veramiha@meta.ua

УДК 368:914

DOI: 10.15587/2312-8372.2015.41749

Небаба Н. О.

ОПТИМІЗАЦІЯ СТРУКТУРИ ІНВЕСТИЦІЙНОГО ПОРТФЕЛЮ НЕДЕРЖАВНИХ ПЕНСІЙНИХ ФОНДІВ В УМОВАХ КРИЗИ

У статті розглянуто питання інвестування коштів недержавних пенсійних фондів. Розглянуто основні напрямки здійснення інвестицій в умовах кризи. З допомогою оптимізаційної моделі лінійного програмування удосконалено структуру інвестиційного портфелю недержавних пенсійних фондів та здійснено її порівняння із структурою портфелів інвестицій великих недержавних пенсійних фондів. Здійснена оцінка можливості практичного застосування отриманих розрахунків.

Ключові слова: недержавний пенсійний фонд, інвестиційний портфель, інвестування, модель, ризик, дохідність, інвестиційні обмеження.

1. Вступ

Недержавні пенсійні фонди (НПФ) є учасниками третього рівня пенсійного забезпечення. Вони створюються як неприбуткові організації, основною ціллю яких є акумулювання, збереження та примноження коштів майбутніх пенсіонерів. Від ефективності інвестування коштів учасників буде залежати обсяг накопичень, які будуть знаходитися на індивідуальних пенсійних рахунках, та розмір пенсійних виплат, які отримає учасник-пенсіонер після виходу на пенсію. Проте в кризових умовах сьогодення досягти прийнятного рівня дохідності інвестицій достатньо складно. Окрім того існують жорсткі законодавчі обмеження стосовно диверсифікації та напрямків вкладання пенсійних активів.

Таким чином, питання оптимізації структури інвестиційного портфелю НПФ в умовах економічної кризи набуває першочергової важливості.

2. Аналіз літературних джерел

Питання портфельного інвестування розглядається в працях багатьох закордонних та вітчизняних науковців. Перш за все слід виділити Г. Марковіца [1],

У. Шарпа [2], які вважаються основоположниками теорії портфельного інвестування.

Проте класичні теорії портфельних інвестицій фактично не можуть бути використані в діяльності недержавних пенсійних фондів без змін та доповнень, адже діяльність НПФ має ряд специфічних особливостей та обмежень.

Зважаючи на це, все частіше питання інвестиційної діяльності недержавних пенсійних фондів піднімаються в працях як закордонних, так і вітчизняних вчених: Г. Ангелаке [3], Д. Армеану [3], М. М. Бабірада [4], Н. Ковальової [5], А. Постного [6] та інших.

3. Об'єкт, ціль та задачі дослідження

Об'єктом дослідження є інвестиційна діяльність недержавних пенсійних фондів.

Метою статті є дослідження методів портфельного інвестування та оптимізація портфелю інвестицій недержавних пенсійних фондів.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні задачі:

– розробити модель оптимізації портфелю інвестицій для НПФ;