

УДК 657.471.61
JEL M41

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

FEATURES OF COST ACCOUNTING FOR QUALITY ASSURANCE

Рудь Т.А.
студентка магістратури,
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки

Маркус О.В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту,
Східноєвропейський національний університет
імені Лесі Українки

У статті обґрунтовано важливість підтримки якості виготовленої продукції підприємства для його ефективного функціонування. Запропоновано класифікацію витрат на забезпечення якості продукції для облікових цілей. Наведено приклади типових операцій з обліку витрат на забезпечення якості продукції підприємства.

Ключові слова: *якість продукції, забезпечення якості, об'єкти калькулювання, прямі витрати, собівартість.*

В статье обоснована важность поддержания качества выпускаемой продукции предприятия для его эффективного функционирования. Предложена классификация затрат на обеспечение качества продукции для учетных целей. Приведены примеры типичных операций по учету затрат на обеспечение качества продукции предприятия.

Ключевые слова: *качество продукции, обеспечение качества, объекты калькулирования, прямые расходы, себестоимость.*

The article reveals the importance of maintaining the quality of manufactured products company for its effective functioning. Purposed the classification of the cost of providing quality products for accounting purposes and examples of typical operations with cost accounting to ensure the quality of products.

Keywords: *quality products, quality assurance, facilities costing, direct costs, cost.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Необхідною умовою успішного функціонування на ринку для суб'єктів господарювання є забезпечення високого рівня конкурентоспроможності їхньої продукції, що буде зумовлювати постійний попит та прибуток. Одним із найважливіших факторів конкурентоспроможності є належна якість продукції та наданих послуг.

Питання, пов'язані із забезпеченням якості, не можуть розглядатися окремо від економічної діяльності підприємства, оскільки несуть у собі певні витрати на забезпечення якості продукції. Із розвитком ринкового середовища та конкуренції серед виробників перед ними постає питання взаємоузгодження витрат на якість виготовленої продукції з остаточними результатами виробничої діяльності, рівнем якості виробів, обсягом продажів, прибутком, що дає змогу ефективніше

управляти підприємством та отримувати більші прибутки протягом тривалого часу.

Раніше на вітчизняних підприємствах проблемі оцінки й обліку витрат не приділялося належної уваги, але з розширенням ринків постало питання конкуренції товарів вітчизняного виробництва із зарубіжними товарами, які здебільшого мають вищий рівень якості. Оскільки з переходом до ринкових відносин інформації про витрати на якість відводиться одна з ключових ролей, особливо важливе значення набуває її облік і аналіз.

Для управління якістю продукції слід мати достовірну та вичерпну інформацію про продукцію, яка акумулюється в системі бухгалтерського обліку підприємства. Саме такі дані й є основою для прийняття ефективних управлінських рішень. З огляду на вищезазначене, питання обліково-аналітичного забезпечення управління якістю є актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Проблеми управління якістю знайшли відображення у численних працях зарубіжних та вітчизняних учених: А. Фейгенбаума, Д. Джурана, Є. Карлика, Ф. Кросбі, М. Самогородської, Т. Харламової, В. Кислицина, В. Павлова та ін. Питання обліку витрат на якість досліджували Ю.С. Бурдін, В.М. Пархоменко, І.Ю. Тимрієнко, С.В. Пономарьов та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. У працях вітчизняних та зарубіжних науковців недостатньо уваги приділено питанням облікового забезпечення управління витратами на якість, потребують уточнення складники витрат на якість та їх оцінювання в системі бухгалтерського обліку.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою статті є визначення складників витрат на забезпечення якості продукції, їх класифікація та особливості обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Витратам на якість продукції спочатку не надавали великої уваги, оскільки вважали, що вони становлять лише мізерну частку від сум продажу. Насправді ж вони значно більші. Дослідження, виконані групою з якості і стандартів Великої Британії [3, с. 28], показали, що витрати на якість для промислових підприємств лежать у межах 5–25% від їх товарообігу. Вони залежать від типу промисловості, ділової ситуації або послуг, підходу організації до того, що є, а що не є витратами на якість, а також масштабів заходів на постійне поліпшення якості всіма працівниками організації.

Для підприємств України досить притаманною ознакою є застарілість обладнання і технологій, тому саме частина витрат на якість, яка не є обов'язковою і якої можна уникнути, призводить до подорожчання продукції, що негативно впливає на її конкурентоспроможність. Такі витрати можна поділити на витрати з боку організації і на витрати, які стосуються споживачів. Щодо організації – це витрати, пов'язані з недоліками у виробництві продукції, включаючи незадовільну продукцію, переробку, ремонт, заміну, повторну обробку, зменшення виробництва, гарантії і ремонт в умовах експлуатації та незадовільним її збутом, тобто зниження якості продукції вже за межами процесу виробництва. У питаннях, пов'язаних із витратами щодо споживача, рекомендується приділяти увагу витратам на забезпечення вартості придбання, безпеки, експлуатаційних витрат, витрат на технічне обслуговування, витрат унаслідок простою і ремонтних витрат, а також імовірних витрат на утилізацію.

На більшості підприємств, які займаються виробництвом та обслуговуванням, витрати на задоволення очікувань споживача у сфері якості становлять значні суми. Проте більш

якісні товари користуються більшим попитом, тому більші витрати на якість продукції зумовляють більші прибутки. Саме тому витрати на забезпечення якості продукції слід акумулювати, аналізувати та контролювати поряд з іншими витратами підприємства. На жаль, багато керівників не мають змоги отримувати наочну інформацію про рівень витрат на якість тільки тому, що в компанії немає системи для її збирання і аналізу, хоча реєстрація і підрахунок витрат на якість є нескладними і вже відпрацьованими в усьому світі процедурами. Із використанням комп'ютерних програм можна налагодити механізм збирання таких витрат за всіма етапами роботи підприємства, що забезпечить керівництво допоміжним потужним інструментом управління.

Сьогодні широкого застосування набули міжнародні стандарти управління якістю серії ISO:9000, розроблені Міжнародною організацією зі стандартизації (International Organization for Standardization). Ці стандарти застосовують і в Україні як ДСТУ ISO 9001:2009. Кабінетом Міністрів України затверджено План заходів щодо реалізації Концепції державної політики у сфері управління якістю продукції (товарів, робіт, послуг), яким передбачено сприяння створенню та сертифікації на підприємствах систем управління якістю та доквіллям відповідно до вимог стандартів ISO серій 9000 і 14000, а також Концепції загального управління якістю (TQM). Сертифікація систем управління якістю активно проводиться у харчовій, будівельній, легкій, хімічній, електротехнічній, машинобудівній та інших галузях промисловості [1, с. 97].

В економічній літературі є низка визначень терміну «витрати на якість», однак найпоширенішим є формулювання А. Фейгенбаума: «Витратами виробника на якість є витрати, пов'язані з установленням рівня якості, його досягненням у процесі виробництва, контролем, оцінкою та інформацією про відповідність продукції вимогам якості, надійності й безпеки, а також витрати, пов'язані з установленням відмов виробів на підприємстві чи в умовах їх використання споживачем».

Класифікація витрат на якість, розроблена А. Фейгенбаумом, так звана PAF-модель, включає:

- превентивні витрати (prevention costs) – витрати на попередження випуску продукції неналежної якості;
- витрати на оцінку якості (appraisal costs);
- внутрішні втрати від невідповідної якості (internal failure costs);
- зовнішні втрати від невідповідної якості (external failure costs) – виникають у процесі експлуатації виробу споживачем [2, с. 138].

Для створення моделі управління якістю продукції доцільно адаптувати систему фінансового обліку зі збору, реєстрації й узагальнення інформації про витрати. При цьому необхідно послідовно виконати такі кроки:

- вибрати об'єкти калькулювання витрат;
- визначити джерела інформації про витрати на якість (як правило, розробляються форми первинних документів по збору інформації про витрати на якість продукції в рамках управлінського обліку з урахуванням специфіки діяльності окремого підприємства);
- згрупувати однорідні витрати;
- розробити план рахунків для управлінського обліку.

У процесі побудови аналітичного обліку витрат на забезпечення якості продукції слід визначити певні принципи групування таких витрат, що полегшить їх облік та контроль у процесі управління.

Пропонуємо в основу групування витрат на забезпечення якості продукції покласти їх цільове призначення та розділити такі витрати на дві групи: витрати за забезпечення запланованого рівня якості (основні) та втрати від невідповідності заданому рівню якості. Перша група витрат повинна включати витрати на забезпечення якості продукції та її контроль у процесі підготовки до виробництва та безпосередньо під час виробництва (по оплаті розробки й оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості), а друга група – невиробничі витрати, пов'язані з усуненням дефектів (витрати, виявлені після завершення процесу виробництва продукції: повторний

контроль і випробування, втрати від зниження якості продукції в процесі постачання) і втрати від невикористання продукції (витрати на гарантійне обслуговування, витрати на задоволення претензій споживачів та ін.).

Відповідно, витрати першої групи будуть обліковуватися на відповідних відкритих субрахунках до рахунків 20 «Сировина і матеріали» (витрати на підтвердження якості сировини та матеріалів, які будуть включатися до їх собівартості), 23 «Виробництво» (витрати на забезпечення якості в процесі виробництва – аудит якості, сертифікація продукції), 91 «Загальновиробничі витрати» (витрати на забезпечення якості обладнання та його перевірку), 94 «Інші операційні витрати» (витрати на дослідження та розробки).

Для обліку витрат другої групи слід використовувати рахунки: 24 «Брак у виробництві» (втрати від невикористання продукції), 92 «Адміністративні витрати» (витрати на задоволення вимог та претензій споживачів), 93 «Витрати на збут» (утрати від зменшення якості товарів у процесі постачання), 94 «Інші операційні витрати» (витрати на гарантійне обслуговування).

Відповідно, частина витрат першої групи буде напряму включатися до собівартості виготовленої продукції, частина – розподілятися залежно від обсягу виготовленої продукції, а частина – відноситися на витрати періоду,

Таблиця 1

Типові кореспонденції з обліку витрат на забезпечення якості продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція	
		Дт	Кт
1	Відображено амортизацію лабораторного обладнання	20/23/91	13
2	Відображено витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів	20	66/65/68
3	Відображено витрати на ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, яке використовується для контролю якості сировини	20	63/68
4	Списано зразки сировини, готової продукції, втрачені під час проведення досліджень, а також витратні матеріали (реагенти, хімікати тощо)	23/91	20/26
5	Відображено витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції	23	68
6	Нарахована оплата праці співробітникам лабораторії та здійснені відрахування на соціальні заходи	23/91	66/65
7	Відображено вартість невикористаної продукції	24	23
8	Відображено витрати на виправлення браку, виявленого на виробництві	24	20/66/65
9	Відображено вартість невикористаної продукції з вини конкретної особи	375	24
10	Відображено витрати на перевірку готової продукції	26	63/68
11	Відображено втрати від виявлення покупцем продукції невідповідної якості	70	36
12	Відображено витрати на врегулювання претензії покупців	92	68
13	Відображено втрати внаслідок виникнення невідповідності під час зберігання, відвантаження та транспортування продукції	93	26
14	Відображено витрати на сертифікацію готової продукції	26/93	63/68
15	Списані витрати, пов'язані з перевіркою приладів, розробкою документації та проведенням атестації, наданими послугами з питань метрології, медичного огляду працівників тощо	94	68
16	Відображено витрати на сертифікацію, одержання кодів, розроблення і впровадження систем якості, проведення зовнішнього аудиту (послуги сторонніх організацій, відрядження тощо)	94	37/39/68

тому більша частина їх суми буде закладена в ціну продукції та відшкодована споживачами. А витрати другої групи – відразу на витрати періоду (фінансовий результат), що лише буде зменшувати очікуваний прибуток підприємства.

Типові кореспонденції з обліку витрат на забезпечення якості продукції представимо в табл. 1.

Поточний облік витрат на забезпечення якості продукції тісно пов'язаний зі стратегічним обліком, оскільки він максимально наближений до системи управління підприємством у цілому, а результатом його діяльності буде формування переліку інформаційних показників, які охарактеризують конкурентну позицію підприємства та шляхи його подальшого розвитку.

Наведена методика дає змогу розподілити витрати на забезпечення якості продукції за такими класифікаційними ознаками, як цільове призначення та місце виникнення витрат.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Оскільки якість продукції є ключовим елементом прихильності споживачів та успішного функціонування підприємства, то процедурі її забезпечення слід приділяти багато уваги.

На підприємствах, що впроваджують та використовують системи управління якістю, важливим є поділ витрат на якість за етапами процесу її забезпечення. Для віднесення до конкретного виду продукції витрати на якість доцільно поділяти за етапами життєвого циклу продукції та місцями виникнення. Також їх слід розподіляти на витрати, які можуть бути віднесені на собівартість виготовленої продукції та витрати періоду. Правильна побудова роботи облікового апарату буде підтримувати нормативні показники якості продукції та виявляти відхилення на всіх етапах операційного циклу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кислицин В.О. Розвиток системи управління якістю на підприємстві: [монографія] / В.О. Кислиця. – Донецьк: Інститут економіки промисловості, 2009. – 188 с.
2. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум; сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1986. – 163 с.
3. Шаповал М.І. Основи стандартизації, управління якістю і сертифікації: [підручник] / М.І. Шаповал. – К.: Європейський ун-т, 2001. – 172 с.
4. Шматковська Т.О. Концептуальні засади стратегічного управлінського обліку / Т.О. Шматковська, О.В. Мачулка // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Економіка, політологія, історія. ISSN 2409-9260. – 2016. – № 4 (236). – С. 242–253 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_\(236\)_2016.pdf](http://n-visnik.oneu.edu.ua/files/archive/nv_4_(236)_2016.pdf).