

## УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ: КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД, ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

*Динамічна зміна правил ведення бізнесу, обумовлена насиченням ринку товарами і послугами, неухильно призводить до загострення конкуренції між виробниками. Засобом отримання конкурентних переваг є якість випускаємої продукції. Забезпечення високої якості продукції вимагає організації системи управління якістю, а засобом підтримки і впровадження такої системи виступає облік витрат, пов'язаних з якістю*

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість продукції. В фінансовому обліку це завдання не може бути вирішене, тому що організація обліку витрат побудована у відповідності з Методичними вказівками щодо формування собівартості промислової продукції [1], а вона відрізняється від калькуляції вартості якості. Тому організація обліку витрат на якість може бути здійснена в системі управлінського обліку або адаптована відповідним чином в фінансовому обліку. В методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [1] відсутні які-небудь вказівки щодо складу і угрупування витрат на якість продукції, порядку їх відособленого відображення в системі бухгалтерського і оперативного обліку, порядку калькуляції собівартості продукції з урахуванням її якості і ін.

При цьому необхідно визначитися з цілями організації такого обліку шляхом розмежування понять "облік витрат" і "калькуляція". Вважаємо, що дані поняття існують самостійно і вирішують свої конкретні завдання. Підприємства можуть організувати облік з метою калькулювання, а можуть здійснювати облік фактичних загальних витрат на якість у цілому ("вартість якості"). Дослідження показують, що в кращому випадку на підприємствах організований облік витрат на якість у цілому, а калькуляція вартості "якості" не здійснюється. Складність полягає в тому, що немає типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне знайти шляхи вирішення саме цієї проблеми.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Над вирішенням проблем теорії і методології виявлення, оцінки та обліку витрат, пов'язаних з якістю продукції, працювали наступні науковці: Г.Г. Азгальдов (проблеми кількісної оцінки витрат на якість), В.Н. Войтоловський (досліджені проблеми організації контролю якості), В.І. Гіссін (проблеми управління якістю), А.В. Глічов (розробив вітчизняну теорію управління якістю), Е.М. Карлик (досліджував вартісний аспект якості), П.П. Новиченко (проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, у т.ч. з урахуванням її якості), В.Ю. Огвоздін (питання управління якістю – основи теорії і практики), В.В. Окрепілов (економічні проблеми якості і конкурентноздатності), Т.Д. Попова (облік, аналіз і аудит витрат на якість), К.М. Рахлін (питання менеджменту якості), Е.І. Тавер (кількісна оцінка якості продукції), Дж. Шанк (стратегічне управління витратами), О.В. Фомина (облік і аналіз витрат в системі забезпечення якості) та інші.

Разом з тим, вивчивши стан і основні напрями обліку витрат на якість продукції переробних підприємств, можна стверджувати, що дослідження і наукові розробки по даній проблемі в цій галузі практично не проводилися. Облікові аспекти якості продукції викладені у працях деяких науковців, зокрема Т.Д. Попової [3], яка пропонує для забезпечення системного обліку витрат на якість ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремий збірно-розподільний рахунок "Витрати на якість". По дебету його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з його кредиту вони будуть списані на рахунок "Основне виробництво", "Загальновиробничі витрати", "Загальногосподарські витрати", "Брак виробництва", "Витрати майбутніх періодів" і ін. Іншої точки зору додержується О.В. Фомина [4], яка для обліку витрат кожного процесу (рахунок "Основне виробництво" субрахунок "Процес"), у тому числі витрат на якість (рахунок "Основне виробництво" субрахунок 2 "Витрати на якість"), пропонує відкрити рахунок і субрахунок різних рівнів, на яких нагромаджуватиметься інформація про вартість процесів, переділів, статей калькуляції і відхилень по видах продукції. Таким чином, угрупування витрат на якість можливе в межах

будь-якого процесу і в розрізі аналітичних рахунків другого порядку до рахунку "Витрати на якість": 20.2.1. Витрати на забезпечення якості, 20.2.2. Витрати на підвищення якості, 20.2.3. Втрати від невідповідностей відповідно до цілей управління і потреб в інформації для аналізу витрат і відхилень, якості процесів і їх впливу на якість напівфабрикатів, ефективності і відповідності внутрішнім стандартам якості.

Практично цими двома точками зору на організацію обліку витрат на якість і вичерпуються всі дослідження в даній галузі. Інші автори дотримуються або першого, або другого підходу в різних його модифікаціях, зокрема Ж.А. Чеснокова [5], І.В. Малова [2].

**Мета дослідження.** Метою даної статті є розробка діючої системи управлінського обліку витрат на якість, яка є сукупністю способів оцінки, розрахунку і обліку витрат, які забезпечують якість продукції, а також сприяють її покращенню.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Для створення моделі даної системи доцільно адаптувати систему фінансового обліку по збору, реєстрації і узагальненню інформації про витрати. При цьому необхідно послідовно виконати наступні кроки:

- вибрати об'єкти калькулювання витрат (для підприємств молокопереробної галузі – це окремі види випускаємої продукції);
- 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.

Що стосується групування, то створення аналітики для подальшого обліку витрат на якість повинне починатися з визначення принципів такого угрупування. Вважаємо за доцільне в основу організації обліку витрат на якість з метою калькулювання покласти їх цільове призначення, тобто всі витрати розділити на дві групи: витрати на забезпечення якості (основні) і витрати на підтвердження і покращення якості (додаткові).

Витрати першої групи безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції і впливають на її собівартість. Вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат – це витрати на попередження дефектів; витрати на контроль і витрати на усунення дефектів.

Витрати другої групи – це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами. У фінансовому обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції. При цьому рекомендується використовувати обидва способи.

Перелік статей конкретних витрат на якість продукції складається самим підприємством з орієнтацією на процесний підхід, який означає, що якість неможливо забезпечити шляхом перевірки, вона повинна бути закладена у продукт. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне витрати на якість включати до виробничої собівартості продукції, спираючись на класифікацію А. Фейгенбаума незважаючи на те, що у даній класифікації з економічної точки зору витрати прирівнюються до втрат, але бухгалтерський підхід при цьому витриманий.

Описані угруповання витрат на якість використовуються при побудові плану рахунків для ведення управлінського обліку витрат на якість. При його формуванні для масла та сироробних підприємств застосований підхід, при якому групування витрат на

якість є субрахунками відповідних синтетичних рахунків бухгалтерського обліку та надають інформацію про види, напрямки використання і місця виникнення відповідних витрат (табл. 1).

Таблиця 1. Субрахунки, відкриті до рахунку 23 "Основне виробництво" для обліку витрат на якість продукції

Номер рахунка	Найменування об'єктів обліку
231	Основне виробництво
231.300	Виготовлення масла вершкового жирністю до 85%
231.301	Масло коров'яче селянське 72,5%
231.3010	Витрати на якість при виготовленні масла вершкового
231.301001	Витрати на здійснення контролю
231.301002	Витрати на попереджувальні заходи
231.301003	Втрати, пов'язані з появою дефектів
231.301004	Витрати на підтвердження та поліпшення якості
231.510	Виготовлення сиру сичужного
231.511	Сир твердий Білозгар екстра
231.5110	Витрати на якість при виготовленні сиру Білозгар
231.511001	Витрати на здійснення контролю
231.511002	Витрати на попереджувальні заходи
231.511003	Втрати, пов'язані з появою дефектів
231.511004	Витрати на підтвердження та поліпшення якості

Номер рахунку має наступну структуру:  
231 XXXX YY:  
– перші три знаки – номер рахунку за планом рахунків (231 – основне виробництво);  
– наступні чотири знаки – XXXX – привласнюються на основі класифікатора ДКПП. Згідно з цим класифікатором 15.51.30.300 – масло вершкове жирністю до 85%, 15.51.40.510 – сир твердий. Залишаємо три останні знаки, які класифікують масло і сир взагалі, потім остання цифра з цих трьох знаків привласнюється окремому виду

масла, наприклад, 301 – масло селянське, 511 – сир Білозгар екстра, для відокремлення витрат на якість додаємо це один знак – одержуємо 23.3010 – витрати на якість при виготовленні масла селянського, 23.5110 – витрати на якість при виготовленні сиру Білозгар;  
– потім два знаки – YY – з класифікатора "Стаття витрат на якість". (дані витрати включаються до виробничої собівартості у складі інших витрат).

Модель обліку витрат на якість продукції (вершкового масла) представлена на рис. 1.



Рис. 1. Модель обліку витрат на якість продукції ( на прикладі процесу виробництва вершкового масла)

1) – списана амортизація активів, які включаються до складу основних засобів (лабораторні меблі, обладнання тощо) – К-т рах. 13;  
– списані зразки сировини, готової продукції, втрачені при проведенні досліджень, а також витратні матеріали (реагенти, хімікати тощо) – К-т рах. 20;  
– списані МШП, які включаються до складу оборотних активів (прилади для вимірювань, лабораторний посуд та реактиви тощо) – К-т рах. 22;  
– нарахована оплата праці співробітникам лабораторії та здійснені відрахування на соціальні заходи – К-т рах.65,66;  
– списані витрати, пов'язані з перевіркою приладів, розробкою документації та проведенням атестації, наданими послугами з питань метрології, медичного огляду працівників тощо – К-т 68. Якщо такі витрати здійснюються не щомісячно, то вони попередньо обліковуються на рах. 39, а потім списуються на собівартість.

При цьому витрати, які неможливо віднести до собівартості конкретного виду продукції, пропонується розподіляти між видами продукції пропорційно кількості виготовленої продукції.

2)– списана вартість матеріалів, використаних на миття і дезінфекцію обладнання – К-т рах.20;

– списані вартість закваски, ферменту, кальцію, кислоти тощо – К-т рах.20;

– списані МШП, які включаються до складу оборотних активів (прилади для вимірювань тощо) – К-т рах.22;

– списані витрати, пов'язані з вибором та організацією взаємовідносин з постачальниками – К-т 372,685;

– нарахована зарплата працівникам, які здійснюють контроль виробничого процесу з відрахуваннями до соціальних фондів, нарахована зарплата працівникам сировинного відділу з відрахуваннями на соціальні заходи – К-т 65,66;

– відображена вартість наданих послуг з перевірки приладів, які використовуються для вимірювання параметрів виробничого процесу, послуг з питань метрології, медичного огляду працівників цеху тощо – К-т рах .68 або 39;

– відображені витрати на медичний огляд та інші подібні витрати – К-т 68 або 39.

3) Дані витрати обліковуються за прийнятою методологією на рахунку 28 "Брак у виробництві", з якого списуються на собівартість конкретного виду продукції (за спеціальним розрахунком після вирахування можливих відшкодувань).

4) – відображені витрати на сертифікацію, одержання кодів, розробку і впровадження систем

якості, проведення зовнішнього аудиту (послуги сторонніх організацій, відрядження тощо ) К- 37,39,68;  
 – нарахована оплата праці співробітникам, які займаються питаннями стандартизації і сертифікації, навчанням персоналу питанням якості. внутрішнім аудитом якості тощо з нарахуваннями на соціальні заходи – К-т 65,66;

– відображені інші подібні витрати (придбання літератури, періодичних видань, проведення семінарів, конференцій тощо) – К-т 68 або 39.  
 Аналогічна модель побудована для процесу виробництва сиру (рис. 2).



Рис. 2. Модель обліку витрат на якість продукції (на прикладі процесу виробництва окремого виду твердого сиру)

#### Висновки та перспективи подальших досліджень

Таким чином, одним з найважливіших інструментів досягнення поставленої мети є побудова обліково – аналітичної системи, що акумулює інформацію про витрати на якість як собівартості продукції і тим самим впливає на ціну. Запропонований процесний підхід до обліку витрат на якість створює основу для побудови системи обліку, що зв'яже витрати з діями.

#### Список використаної літератури:

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені Наказом Мінпромполітики України від 9 липня 2007 року № 373. 2. Малова І.В. Опыт внедрения системы учета и анализа затрат на качество / И.В. Малова // Сб. "Трехмерность управления. Экономика качества. Техническое урегулирование". Серия "Все о качестве. Отечественные разработки".

Выпуск 34. – М.: НТК "Трек", 2005. 3. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции / Т.Д. Попова. Экономический поиск. По страницам докторских диссертаций / Под ред. В.Ю. Наливайского, С.Р. Левиной. Ростов н/Д: Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2000. – 115 с. 4. Фоміна О.В. Учет и анализ затрат в системе обеспечения качества продукции молокоперерабатывающих организаций АПК: дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / О.В. Фоміна. Москва, 2007. – 260 с. 5. Проблемы внедрения системы управления затратами на качество на российских предприятиях / А.В. Бондарец, Ж.А. Чеснокова, Н.П. Скосырева // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – № 3. – С. 177-179.

ТИМРІЄНКО Ірина Юріївна – доцент кафедри обліку та аудиту Вінницького фінансово-економічного університету