

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

*О. Лиса, к. т. н., Р. Андрушко, к. е. н., З. Мирончук, к. е. н.
Львівський національний аграрний університет*

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання, інтеграція України у світовий економічний простір загострюють питання конкурентоспроможності як окремих підприємств, так і галузей народного господарства загалом. Щоб успішно конкурувати на ринку, необхідно виробляти якісну продукцію. Якість продукту – ступінь досконалості властивостей і характерних рис продукту, які спроможні задовольнити потреби (вимоги) та побажання тих, хто споживає або використовує цей продукт [1]. Якість продукції становить собою функцію від рівня розвитку науково-технічного прогресу й ступеня реалізації його результатів у виробництво. Чим вища якість продукції, тим більше задовольняються потреби споживачів та ефективніше вирішуються соціально-економічні проблеми розвитку суспільства. Але виробництво якісної продукції зазвичай вимагає додаткових витрат. Витрати на якість – це внутрішня економічна основа всієї системи якості, оскільки їх облік, аналіз та оцінка створюють передумови для прийняття оптимальних управлінських рішень. Проте сьогодні існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість продукції. Тому актуальним є розкриття суті витрат на якість та специфіки їх обліку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій засвідчує актуальність поставленої проблеми. Питанням трактування категорії «витрати на якість» та їх обліку присвячено чималу кількість наукових праць учених-економістів (Н.А. Морозов-Герасимович, І.Ю. Тимрієнко, В.М. Пархоменко, В.Н. Войолов-ського, І.М. Чернуха, Г.Ю. Макаренкової та ін.). Так, зокрема, І.Ю. Тимрієнко пропонує створити окремий рахунок для обліку витрат на підвищення якості, який мав би таку структуру: інформаційні послуги, маркетингові дослідження; оплата за одержання кодів; виплати по сертифікації продукції; оплата розробки й оцінки вартості системи якості; оплата праці співробітників, які зайняті відповідним питанням; нарахування на заробітну плату; витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам; витрати, пов'язані з навчанням персоналу питанням якості; інші подібні витрати.

Науковці І.М. Чернухай і Г.Ю. Макаренкова вважають, що під витратами на забезпечення досягнутого рівня якості слід розуміти весь комплекс періодичних витрат підприємства, спрямованих на випуск безпечної продукції, що має стабільні якісні характеристики в межах прийнятного рівня для зазначеної групи. Натомість А.М. Нестерненко виокремлює витрати на якість як складову трансакційних витрат, класифікуючи їх так:

- 1) витрати на пошук інформації (пошук товарів і продавців, вивчення репутації, пошук покупців);
- 2) витрати на оцінку і контроль якості;
- 3) витрати на ведення й укладання договорів;
- 4) витрати на специфікацію і захист прав власності;
- 5) витрати на захист від опортуністичної поведінки [5].

Аналіз наукових публікацій показує, що сформульовані визначення не повною мірою відображають зміст категорії «витрати на якість» і сьогодні немає чітко визначеного механізму їх облікового відображення.

Постановка завдання. Метою нашого дослідження було уточнення визначення поняття «витрати на якість» та висвітлення механізму їх обліку.

Виклад основного матеріалу. Витрати, пов'язані зі забезпеченням та поліпшенням якості продукції, – це витрати, пов'язані з налагодженням на підприємстві системи управління якістю, яка забезпечить високий рівень якості процесів, що виникають на кожному етапі життєвого циклу продукту, виробництво якісної продукції відповідно до вимог, встановлених стандартами якості, та очікувань споживачів, а також втрати внаслідок невідповідності вимогам якості. Оскільки витрати на якість є одним з елементів собівартості готової продукції, то виникає потреба в організації їх обліку. На міжнародному рівні облік витрат на якість продукції ведеться на підставі аналізу ризиків і контролю в критичних точках технологічного процесу (система НАССР – Hazard Analysis and Critical Control Points – Аналіз ризиків і критичні точки контролю) [4, с. 4]. Небезпечний чинник може з'явитися на будь-якій ділянці харчового ланцюга, тому, щоб забезпечити харчовий продукт, потрібно враховувати небезпеки на всіх ділянках – від виробників кормів до закладів громадського харчування і суміжних організацій. Ця система ідентифікує, оцінює, аналізує та контролює ризики, що є важливими для безпечності харчових продуктів. Впровадження системи НАССР у харчових підприємствах України почалося з 1 липня 2003 року, а у сільськогосподарських – лише у 2013 році. Суть цієї системи ґрунтується на таких принципах: проведення аналізу ризиків, ідентифікація критичних точок контролю, встановлення критичних меж для кожної точки, встановлення вимог до моніторингу критичних точок контролю, розробка коригувальних дій, встановлення процедури ведення записів перевірки системи НАССР [4].

Сільськогосподарська продукція має різного роду цільове призначення. За цим критерієм її поділяють на три типи: кінцевого споживання, проміжну і сировину. До продукції кінцевого споживання відносять ту продукцію, яка завдяки своїм біологічним якісним характеристикам безпосередньо використовується для особистого споживання (свіжі овочі, фрукти, ягоди, незбиране молоко тощо). Продукцію, призначену для подальшого використання в сільськогосподарському виробництві в наступних циклах відтворення, називають проміжною (насіння, садивний матеріал, корми). Сільськогосподарська сировина (сировинні ресурси) представлена тими видами продукції, які використовують для промислової переробки (цукровий буряк, технічні сорти картоплі, значна частка зерна, льонопродукція, соняшник тощо).

Кожному з перелічених типів продукції притаманні свої показники якості. Під показником якості розуміють кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей продукції, що задовольняють певні потреби споживачів стосовно її цільового призначення й умов використання. Відношенням фактично досягнутого показника якості до його нормативного (базового) значення визначають рівень якості продукції.

Для обґрунтування показників якості й встановлення їх конкретних рівнів за певними видами продукції потрібне комплексне врахування таких чотирьох чинників:

вимог споживачів: населення, переробних підприємств, аграрних підприємств, що використовують проміжну продукцію;

реальних можливостей досягнення встановлених показників якості за наявного рівня розвитку продуктивних сил;

наявності розроблених методик, способів, прийомів визначення показників якості й контролю за їх формуванням;

забезпечення матеріального стимулювання виробників за досягнення кращих показників якості й встановлення матеріальної відповідальності за їх зниження.

Враховуючи відсутність чіткого нормативного регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку не є простим і вимагає особливої уваги. Хоча такі витрати у тому чи іншому вигляді виникають на будь-якому підприємстві, точної методики ідентифікації не існує, тому визначити їх можна лише за допомогою допоміжних розрахунків та виокремлення з-поміж інших витрат. В українському законодавстві та П(С)БО відсутні будь-які рекомендації щодо зазначеного питання, тому кожне підприємство має змогу організувати облік витрат на якість готової продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

На нашу думку, доцільно облік витрат на якість продукції вести на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість», відкритому до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Це збірно-розподільний рахунок для витрат на якість, за дебетом якого протягом місяця відображатимуться всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони будуть списані на рахунок «Основне виробництво», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та ін.

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити:

- витрати на інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплату за одержання кодів;
- виплати зі сертифікації продукції;
- оплату за розробку та оцінку вартості системи якості;
- витрати на метрологічне забезпечення виробництва та оцінку якості продукції;
- витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів;
- нарахування на заробітну плату;
- вартість придбаних навчальних книг із виробництва продукції;
- витрати на перевірку зразків продукції;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу щодо якості;
- витрати на підтвердження якості зразків;
- витрати на відрядження працівників, пов'язані з удосконаленням навичок;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам.

Висновки. Практика останніх років доводить, що існуючий рівень організації обліку не спроможний задовольнити всі вимоги щодо обліку витрат на якість продукції й надати необхідну інформацію у повному обсязі. Тому кожне підприємство, яке має на меті впровадити систему суцільного управління якістю готової продукції, повинно розробити власну систему заходів з організації фінансування, обліку та калькулювання витрат на якість, що у свою чергу сприятиме підвищенню якості продукції, рівню її

конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства загалом. Оскільки від обсягу витрат залежить прибутковість підприємства, то ефективне управління витратами і, зокрема, витратами на якість, яке передбачає мінімізацію їх загального розміру, є надзвичайно важливим. Тож систему управління витратами на якість потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне виконання поставлених завдань.

Облік витрат на якість продукції доцільно вести на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість», відкритому до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Це збірно-розподільний рахунок для витрат на якість, за дебетом якого протягом місяця відображатимуть всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони будуть списані на рахунок «Основне виробництво», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та ін.

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити: витрати на інформаційні послуги, маркетингові дослідження; оплату за одержання кодів; виплати на сертифікацію продукції; витрати на метрологічне забезпечення виробництва та оцінку якості продукції; оплату розробки й оцінки вартості системи якості; витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів; нарахування на заробітну плату; вартість придбаних навчальних книг із виробництва продукції; витрати на перевірку зразків продукції; витрати, пов'язані з навчанням персоналу щодо якості; витрати на підтвердження якості зразків; відрядження працівників, пов'язані з удосконаленням навичок; витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам.

Бібліографічний список

1. Про безпечність та якість харчових продуктів : Закон України від 23.12.1997 №771/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/771/97-%DO%B2%D1%80>.
2. Lysa O. Actual aspects of mathematical modelling for evaluating the quality of agricultural products / Olga Lysa // *Econtechmod : an international quarterly journal*. – 2014. – Vol. 3, No. 4. – P. 59–62
3. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів : ДСТУ ISO 9000:2007 – [Чинний від 2008-01-01]. – К. : Держстандарт України, 2008. – 35 с. – (Державний стандарт України).
4. Система HACCP. Hazard Analysis and Critical Control Point. – Львів : Леонорм, 2003. – 216 с.
5. Экономика и институциональная теория / отв. ред. Л.И. Абалкин. – М. : Эдиториал УРСП, 2002. – 416 с.

Лиса О., Андрушко Р., Мирончук З. Облік витрат на якість продукції

Уточнено визначення поняття «витрати на якість» та висвітлено механізм їх обліку. Встановлено склад витрат на підтвердження та поліпшення якості й охарактеризовано рахунок для обліку витрат на якість.

Ключові слова: облік якості, система HACCP, підтвердження якості.

Lysa O., Andrushko R., Myronchuk Z. Cost accounting on product quality

The article clarified the definition of «cost of quality» and highlights the mechanism of accounting. The composition of expenditure in support and improve the quality and characterized due to cost accounting for quality.

Key words: accounting quality system HACCP, quality assurance.

Лыса О., Андрушко Р., Мырончук З. Учет издержек на качество продукции

Уточнено определение понятия «расходы на качество» и освещен механизм их учета. Установлен состав расходов на подтверждение и улучшение качества и охарактеризован счет для учета расходов на качество.

Ключевые слова: учет качества, система HACCP, подтверждение качества.