

УДК 658.56

С. В. Зеленко,
к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,
Луцький національний технічний університет, м. Луцьк

ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

У статті розкрито сутність понять "якість продукції" та "витрати на якість", висвітлено основні етапи розвитку, визначено їх зміст як об'єкта організації обліку, проаналізовано наукові підходи щодо організації обліку витрат на якість, виявлено основні проблеми організаційного процесу. На основі проведеного дослідження обґрунтовано умовний розподіл витрат на якість для цілей організації обліку.

In the article essence of concepts "quality of products" and "expense is exposed on quality", the basic stages of development are reflected, certainly their maintenance as an object of organization of account, scientific approaches are analysed in relation to organization of account of charges on quality, found out the basic problems of organizational process. On the basis of the conducted research grounded conditional distributing of losses on quality for the aims of organization of account.

Ключові слова: якість продукції, витрати на якість, організація обліку, етапи організації обліку, класифікація витрат на якість.

Key words: quality of products, expense, on quality, organization of account, stages of organization of account, classification of charges, on quality.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В сучасних економічних відносинах проблема якості є найважливішим чинником підвищення рівня життя, економічної, соціальної та екологічної безпеки. Діяльність суспільства спрямована на виробництво матеріальних та нематеріальних благ, при реалізації яких бажаним результатом є отримання прибутку за умови покриття усіх понесених підприємством витрат.

А.В. Драбаніч наголошує, що значна питома вага витрат на якість продукції у витратах на її виробництво зумовлена впливом зростання темпів науково-технічного прогресу, що і є, на його думку, характерною тенденцією їх збільшення [1].

Попри це, проблеми відображення в обліку та фінансовій звітності витрат на якість продукції залишаються все ж невирішеними.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Над вирішенням проблем теорії і методології оцінки та обліку витрат, пов'язаних із якістю продукції, працювали такі науковці, як В.І. Гіссін, Е.М. Карлик, В.Ю. Огвоздін, Т.Д. Попова, О.В. Фоміна, Г.П. Коц, Н.А. Морозова-Герасимович, Т.В. Сокольська, О.А. Азарова, Г.О. Махініч та інші.

Та не зважаючи на проведені наукові дослідження, на сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною орга-

Таблиця 1. Еволюція поняття "якість"

№ з/п	Автор	Визначення, трактування
1	2	3
1	Арістотель (384–322 рр. до н.е.)	Розходження між оцінками предметів, диференціація за ознакою «гарний – поганий»
2	Гоголь (1770–1831)	Якість є, перш за все, тотожна з буттям визначеність, щось перестає бути тим, що воно є, коли воно втрачає свою якість
3	Китайська версія	Ієрогліф, що позначає якість, складається з двох елементів – «рівновага» і «гроші» (якість – рівновага + гроші), отже, якість тотожна поняттю «висококласний», «дорогий»
4	В. Шухарт (1891–1967)	Якість має два аспекти: об'єктивні фізичні характеристики і суб'єктивні оцінки (наскільки річ «гарна»)
5	Каору Ісікава (1915–1990)	Якість – властивість, яка реально задовольняє споживачів
6	Джозеф Джуран (1904–2008)	Придатність для використання (відповідність призначенню). Суб'єктивна оцінка – ступінь задоволення споживача (для реалізації якості виробник повинен знати вимоги споживача і зробити свою продукцію такою, щоб вона задовольняла ці потреби)
7	Вільям Едварде Демінг (1900–1993)	Якість — це колективна відповідальність
8	Філіпп Кросбі (1926–2001)	Якість — це відповідність вимогам
9	Арманд В. Фейгенбаум (1922)	Якість – це стиль життя
10	Міжнародні стандарти якості серії ISO	Якість – це сукупність характеристик об'єкта (процес, який описується та розглядається індивідуально, продукція, організація, система чи будь-яка комбінація з них), що відповідають його здатностям задовольняти встановлені та прогнозовані потреби

нізацією обліково-аналітичного забезпечення витрат на якість готової продукції в межах конкретного підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Так, ряд науковців вважають, що відображення витрат на якість належить до компетенції управлінського обліку, інші ж стверджують, що це об'єкт фінансового обліку, мотивуючи необхідністю розкриття інформації про відповідність якості продукції міжнародним стандартам якості.

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є уточнення поняття "якість продукції" як об'єкта організації обліку, визначення особливості формування обліку витрат на якість продукції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Категорія "якість" привертала увагу мислителів і вчених, представників різних наукових напрямів у різні періоди розвитку суспільства. Еволюція поняття "якість" становить досить тривалий період (табл. 1) [2].

В кінці XIX століття, з розвитком індустріалізації, підприємства почали виходити на національні ринки з продукцією масового виробництва, що викликало необхідність у залученні експертів для підготовки роботи, виробництва і збуту, консультантів з управління, тому вперше постало питання "вартості якості". Проте,

тільки в 50-х роках XX століття управління витратами на якість сформувалось як самостійний науковий напрям [2].

Якщо розвиток науково-практичних підходів до управління якістю продукції отримав концептуальні засади, то інформаційне забезпечення процесу управління до сьогодні залишається обмеженим існуючими моделями застосування облікових методів відображення витрат на якість. Це пов'язано в першу чергу із індивідуальним підходом кожного суб'єкта господарювання до диференціації інформації, отриманої із системи обліку, застосування власних методів її збору та використання.

Тому, виникає необхідність визначення сутності поняття "якість продукції" та "витрати на якість" як об'єкта обліку та його організації для виділення особливостей застосування методів, прийомів та процедур щодо відображення, обробки та інтерпретації інформації.

На сьогоднішній день не існує єдиного підходу до складу, класифікації та формування витрат, пов'язаних з якістю продукції.

Якість — комплексне поняття, що характеризує ефективність усіх сторін діяльності: розробка стратегії, організація виробництва, маркетинг, управління. Найважливішою складовою всієї системи якості є якість продукції [3].

Визначення поняття якості продукції відображене у табл. 2.

Таблиця 2. Визначення поняття "якість продукції"

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Андрійчук В.Г.	Якість продукції – це сукупність її властивостей, що характеризують міру спроможності даної продукції задовольняти потреби споживачів згідно з її цільовим призначенням [5]
2	Махініч Г. О.	Якість продукції – це економічна категорія, що розглядається з позиції філософії якості і відображає сукупність властивостей продукції, які зумовлюють міру її придатності задовольняти потреби споживача та суспільства в цілому відповідно до свого призначення [4]
3	Пронкіна Л.І.	Якість продукції – сукупність властивостей, що характеризують ступінь його суспільної корисності з урахуванням суспільно-необхідних витрат праці на всіх стадіях відтворення [6]
4	Сокольська Т.В.	Якість продукції – це комплексне поняття, яке інтегрує всі сфери продуктивної діяльності у напрямі задоволення різноманітних потреб суспільства і кожної людини окремо [7]
5	Гольцев Д.Г.	Якість продукції є різнобічним процесом управління організацією, який охоплює всі підрозділи підприємства і взаємопов'язаний зі споживачами і постачальниками [8]
6	Азарова А.О.	Якість продукції та послуг є одним із найважливіших чинників успішної діяльності будь-якого окремого підприємства як складова внутрішнього організаційного менеджменту, запорука досягнення і підтримання ефективної діяльності організації [9]
7	Сичко В.Е.	Якість – це комплексне інтегруюче поняття усіх сторін продуктивної діяльності, яка направлена на задоволення різних потреб суспільства і окремої людини [10]

Одне з останніх визначень поняття "якість продукції" сформульовано Європейською організацією з контролю якості: "Продукція вважається хорошої якості, якщо при мінімальних витратах протягом усього її життєвого циклу вона максимально сприяє здоров'ю і щастю людей, які залучені до її проектування і відновлення (повторного використання) за умови мінімальних витрат енергії та інших ресурсів і при допустимій дії на навколишнє середовище і суспільство [4].

М.І. Шаповал зазначає, що дане Європейською організацією з контролю якості визначення, є одним із найточніших тлумачень поняття "якість продукції", оскільки воно відображає не лише потребу та її задоволення, а й вплив на навколишнє середовище, що є досить актуальним питанням сьогодення в усьому світі [11].



Рис. 1. Піраміда якості

Сьогодні суттєво жорсткішими стали вимоги, що висувуються споживачем до якості продукції. Це супроводжується необхідністю постійного підвищення якості продукції як фактора забезпечення конкурентоспроможності підприємства. В.Ю. Огвоздін зобразив цей процес у вигляді "піраміди якості" (рис. 1) [12].

Він стверджує, що для забезпечення якості продукції, насамперед необхідно впорядкувати політичну ситуацію в країні, а саме затвердити досконалі стандарти якості продукції, розробити нові методичні рекомендації щодо норм та правил виробництва продукції, визначити межі відповідальності за порушення законодавства у виробничій сфері. Для того щоб виготовляти якісну продукцію, необхідно створити якісну систему управління підприємством, тобто організувати оперативне делегування зобов'язань між керівниками підрозділів. На останньому етапі необхідно вкладати кошти у виробництво, тобто постійно вдосконалювати технологію виробництва, закуповувати якісні матеріали, сировину, та підвищувати кваліфікацію працівників шляхом навчання.

На сьогоднішній день підприємства працюють над проблемою забезпечення якості. М.І. Шаповал визначив етапи, на яких забезпечується якість та сформував такі групи факторів: технічні, організаційні, економічні і суб'єктивні [11].

Особливу увагу автор приділив суб'єктивним факторам, оскільки їх вплив є ос-

новним при оцінці якості продукції, у той же час його вплив на рентабельність вважає мінімальним.

Існуючі підходи до визначення сутності поняття "якість продукції" характеризують його багатогранність, а виходячи з позиції часу та динаміки розвитку суспільства, зазначаємо, що його зміст неодноразово буде змінюватися. Однак для підприємств існує незмінний еквівалент виміру рівня якості продукції і він ґрунтується на величині витрат, які необхідні для створення якісного та конкурентоспроможного продукту.

М.І. Шаповал наголошує на тому, що висока якість не завжди коштує дорожче. Вкладання значних ресурсів у наукові дослідження і дослідні розробки може дати у результаті помітне підвищення якості виробу. А вдосконалення виробничих процесів може призвести до значного зниження собівартості виробу [11].

Визначення та віднесення до конкретного виду продукції витрат на якість вимагає раціонально організованої облікової системи на підприємстві. При цьому, не слід забувати, що вітчизняне нормативно-правове забезпечення не виокремлює витрати на якість як об'єкт обліку. Вони зазвичай є складовою калькуляційних статей. Тому, для їх відстеження, реєстрації, групування, співставлення та аналізу необхідно застосовувати індивідуальні підходи до розробки системи збору первинної інформації про витрати на якість продукції.

Для створення на підприємстві дієвого механізму отримання інформації про витрати на якість Д.С. Демиденко рекомендує здійснити низку заходів, основні з яких представлені в табл. 3 [13].

Усі перелічені автором заходи є надзвичайно важливими при розробці внутрішніх регламентів із організації обліку витрат на якість.

Варто наголосити, що ні в Наказі про облікову політику, ні в Положенні про організацію обліку на підприємстві ці завдання в повній мірі не будуть вирішені. Процес організації обліку базується на організаційній, методичній та

Таблиця 3. Заходи щодо організації обліку витрат на якість

№ з/п	Заходи	Коментар
1	2	3
1	Визначення підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації за окремими елементами витрат, періодичності надання, а також користувачів інформації	Дані заходи є доцільні; також необхідно чітко визначити права й обов'язки підрозділів щодо доступу до інформації та її нерозголошення, адже вона становить комерційну таємницю
2	Розробка методів збору, обробки, аналізу і оптимізації витрат на якість	Дані заходи є доцільні
3	Визначення форми звіту, що деталізує витрати на якість; звіт повинен бути складений в одному стилі з іншими видами звітної інформації, повинен бути релевантним цілям бізнесу і давати адресатові достатній обсяг інформації	Необхідно розробити внутрішню документацію та звіти, які фіксуватимуть витрати на якість, виходячи з особливостей діяльності підприємства (вид діяльності, галузь, організаційно-правова форма господарювання)
4	Проведення попереднього вивчення і встановлення попередніх показників для невеликого підрозділу або однієї виробничої лінії для майбутнього застосування; у міру набуття досвіду роботи з системою витрат стане ясно, які категорії і елементи витрат на якість слід додати або виключити	Забезпечити гнучкість коригування показників (елементів) калькуляції витрат на якість
5	Включення питань якості та оцінки витрат на якість складовою частиною у всі схеми навчання та інструктажу; кожен працівник повинен зрозуміти із самого початку економічне значення якості і усвідомити, що досягнення і підтримка репутації за якістю життя важливе як для успіху і зростання організації, так і для кожного усередині неї	Необхідним є розробка окремого Положення про витрати на якість та ознайомлення з ним відповідних категорій працівників

технічній складовій, які охоплюють увесь процес обліку на підприємстві. Окреслені завдання потребують висвітлення в окремому нормативному документі, який би був розроблений в контексті управлінського обліку, гармонізованого з основними складовими організації обліку.

В.М. Пархоменко запропонував порядок обліку витрат на якість, створивши схему з десяти етапів, у якій більш детально представлені напрями організації облікового процесу, особливо це стосується суб'єктів організації обліку [14].

Варто відзначити роботи Тимрієнко І.Ю., яка зазначила, що для організації бухгалтерського обліку і калькуляції собівартості продукції з урахуванням її якості необхідно на рахунку 23 "Основне виробництво" виділити статті, що дозволяють отримати інформацію про витрати на сертифікацію продукції, підвищення кваліфікації персоналу, лабораторні дослідження. Виділення даних статей повинне бути узгоджене з економічною природою конкретних витрат та критеріїв їх визнання, оскільки це необхідно для формування інформації по елементах в цілях складання звітності [15].

ВИСНОВКИ

Виходячи із вищевикладеного, слід зазначити, що визначальним параметром розвитку

будь-якого бізнесу є оптимізація якості товарів, робіт, послуг. При цьому рівень витрат на якість повинен бути оптимально збалансованим відносно якісних характеристик, які в переважній більшості визначаються споживачами продукції.

Ефективна політика підприємства щодо контролю за витратами на якість продукції базується на раціонально організованій системі обліку. Відсутність законодавчої регламентації відображення відповідних витрат у звітності та й системі облікових реєстрів обумовлює необхідність розробки, в першу чергу, організаційних заходів для обліку таких витрат. Основними з яких вважаємо доповнення наявних розпорядчих документів інформацією про об'єкти та суб'єкти витрат на якість, у відповідності до цього удосконалення графіки документообігу та робочий план рахунків.

Підтримуючи підхід М.І. Шаповала до поділу наслідків від вжитих заходів щодо підвищення якості продукції, вважаємо за доцільне виділити на цій основі такі класифікаційні підходи:

— капітальний — витрати пов'язані із модернізацією необоротних активів, які капіталізуються та включаються у собівартість продукції шляхом розподілу амортизаційних відрахувань основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

— інноваційний — витрати на дослідження (включаються до витрат звітного періоду) та на розробку нових технологій підвищення якості продукції (капіталізуються та збільшують виробничу собівартість готової продукції шляхом розподілу амортизації нематеріальних активів).

Такий розподіл забезпечить логічний зв'язок витрат та доходів від вжитих заходів. Дозволить збалансувати орієнтири оптимізації витрат на якість у контексті інноваційного та технологічного розвитку виробництва.

Література:

1. Драбаніч А.В. Аналіз методів оцінювання витрат системи управління якістю продукції промислового підприємства / Драбаніч А.В. // Держава і регіони. Серія: Економіка та підприємництво. — 2009. — № 4. — С. 55—59.

2. Чаварга В.В. Формування обліку та управління витратами, пов'язаними з забезпеченням та покращенням якості продукції: історичний аспект // [Електронний ресурс].

— Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_2/statti/32.htm

3. Крылова Г.Д. Зарубежный опыт управления качеством / Крылова Г.Д. — М: Издательство стандартов, 1992. — 298 с.

4. Махініч Г.О. Економічна природа якості продукції / Махініч Г.О. // Формування ринкових відносин в Україні. — 2007. — № 6. — С. 151—155.

5. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств / Андрійчук В.Г. — К. — 2002. — С. 454—483.

6. Пронкіна А.І. Конкуренентоспроможність і якість товару: проблеми співвідношення / Пронкіна А.І., Вертелеєва О.В. // Економіка та держава. — 2010. — № 3. — С. 44—46.

7. Сокольська Т.В. Взаємозалежність якості та конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції / Сокольська Т.В. // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 1. — С. 160—164.

8. Гольцев Д.Г. Сутність та маркетинговий підхід до поняття "якість" у системі управління якістю / Гольцев Д.Г. // Актуальні проблеми економіки. — 2009. — № 3. — С. 79—87.

9. Азарова А.О. Визначення базових показників управління якістю продукції засобами кореляційно-регресійного моделювання / Азарова А.О., Гіль О.В. // Актуальні проблеми економіки. — 2008. — № 12. — С. 186—191.

10. Сицко В.Е. Управління якістю: навчально-методичний посібник / В.Е. Сицко — Мінск: Вышш. шк. 2008. — 192 с.

11. Шаповал М.І. Менеджмент якості / Шаповал М.І. — К., 2003. — С. 300—302.

12. Огвоздин В.Ю. Управление качеством: Основы теории и практики: учеб. пособие / Огвоздин В.Ю. — 4-е изд., испр. и доп. — М.: "Дело и сервис", 2002. — 160 с.

13. Демиденко Д.С. Управление затратами при формировании качества промышленной продукции / Д.С. Демиденко. — СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1995.

14. Пархоменко В.Н. Організація бухгалтерського обліку витрат на якість / Пархоменко В.Н. // [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/24.pdf

15. Тимрієнко І.Ю. Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / Тимрієнко І.Ю. // Вісник ЖДТУ № 3 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_3/40.pdf
Стаття надійшла до редакції 14.11.2012 р.