

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна  
ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет



№ 7, 2016 [Назад](#) [Головна](#)

0 0 0 0 0 0 0 0

УДК 657.471.1

Л. В. Антонова,  
д. держ. упр., професор, професор кафедри обліку і аудиту  
Чорноморського національного університету ім. П. Могили

## УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

L. V. Antonova

### IMPROVEMENT OF SYSTEM REGISTRATION AND ANALYTICAL PROVIDING MANAGEMENT OF COSTS OF QUALITY OF PRODUCTION

*У статті розглянуто ключові аспекти обліку витрат на забезпечення якості продукції. Наведено класифікацію витрат на забезпечення якості продукції за певними ознаками. Представлено напрями вдосконалення організації обліку та управління витратами на якість, спрямовані на забезпечення ефективною роботи підприємства.*

*In article key aspects of accounting of costs of ensuring quality of production are considered. Classification of costs of ensuring quality of production by certain signs is given. The directions of improvement of the organization of account and management of costs of quality aimed at providing effective work of the enterprise are presented.*

**Ключові слова:** облік витрат, обліково-аналітичне забезпечення, витрати на якість продукції, управління витратами, мінімізація витрат, забезпечення якості.

**Keywords:** accounting of expenses, registration and analytical providing, expenses on quality of production, management of expenses, minimization of expenses, ensuring quality.

**Вступ.** У сучасних умовах розвитку світової економіки і посилення конкуренції не тільки на національному ринку, а й міжнародному підприємства прагнуть укріплювати свої позиції і розвиватися. Проблема якості загострюється, і без її вирішення вітчизняна продукція не матиме збуту ні всередині країни, ні на світовому ринку. На розвиненому товарному ринку низькоякісна продукція не має споживача. За даних умов якість продукції - головний показник конкурентоспроможності підприємства.

Система менеджменту якості є організаційним засобом для досягнення установок і цілей щодо збільшення показників фінансово-господарської діяльності. Найважливішою складовою всієї системи менеджменту якості є її обліково-аналітичне забезпечення. Для ефективного функціонування системи менеджменту якості управління необхідно виконувати ряд завдань з обліку витрат, а саме: виділяти витрати, що сприяють економічному зростанню діяльності підприємства; розраховувати витрати кожного підрозділу і витрати на одиницю продукції; вивчати специфіку кожного виду витрат для прийняття в подальшому ефективних рішень з управління виробництвом; здійснювати пошук ресурсів, за рахунок яких буде можливо мінімізувати витрати.

Наведені завдання в комплексному їх впровадженні вимагають подальших досліджень та наукових розробок у частині систематизації й доповнення теоретичних положень, пов'язаних з ідентифікацією об'єктів бухгалтерського обліку витрат на якість продукції; удосконаленням облікового відображення таких витрат, порядку збору та розкриття відповідної інформації.

Проблеми бухгалтерського обліку витрат, у тому числі витрат на забезпечення і підтвердження якості продукції, на сьогодні є об'єктом уваги вчених і фахівців, серед яких Н.Ю. Анисимова [1], О.В. Аристов [2], Ф.Ф. Бутинець, Ю.С. Бурдин [3], С.Ф. Голов, К. Друрі [6], Б.І. Герасимов [5], П.П. Новиченко [11], Н.А. Морозова-Герасимович [9; 10], В.М. Пархоменко [12; 13], М.Н. Ткаченко та ін.

**Постановка завдання.** Дослідити особливості організації обліку витрат на якість продукції в частині побудови системи менеджменту якості на підприємстві.

**Результати.** Витрати на якість - це такі витрати, які несе підприємство з метою задоволення потреб споживача у своїй продукції або послугах.

Управління витратами на якість передбачає калькуляцію витрат на підвищення якості і контроль за збитками. Так, збільшення витрат на підвищення якості призводить до мінімізації витрат на виправлення дефектів, і, відповідно, навпаки. Економічний ефект від управління витратами на якість визначається як мінімізація загальних витрат за рахунок зменшення збитків, завданих дефектами. Найбільший ефект досягається, коли на підприємстві використовується професійна систематизація витрат на якість, постійно вдосконалюються методи та програми щодо забезпечення якості; своєчасно здійснюється аналіз засобів і методів контролю за якістю. Облік витрат дає змогу встановити зв'язок між витратами на якість і прибутком; розрахувати терміни окупності вкладень у забезпечення якості продукції; зробити прогноз і згодом оцінити ефективність діяльності підприємства.

Забезпечення якості продукції пов'язане з певними витратами. Вони утворюються на всіх етапах і стадіях життєвого циклу виробу: від розробки продукції до її реалізації і післязбутового обслуговування.

Під організацією системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на якість продукції необхідно розуміти комплекс заходів щодо встановлення порядку і методів збору, зберігання й обробки, накопичення відомостей про витрати на якість продукції і доведення необхідної інформації до різних користувачів.

На сьогодні існують різні класифікації витрат на забезпечення якості продукції. На рис. 1 наведена класифікація витрат на управління якістю продукції Джуран - Фейгенбаума. Таке групування витрат на якість покладено в основу британського стандарту якості BS 6143 [3]:

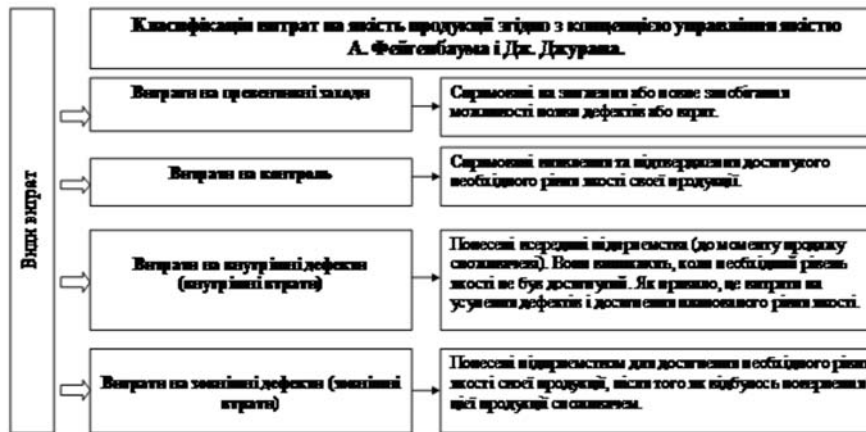


Рис. 1. Класифікація витрат на якість продукції згідно з концепцією управління якістю А. Фейгенбаума і Дж. Джурана  
Джерело: систематизовано за даними [5]

Всі витрати, пов'язані з якістю продукції, за функціональним призначенням можна розподілити на науково-технічні, управлінські та виробничі (рис. 2).

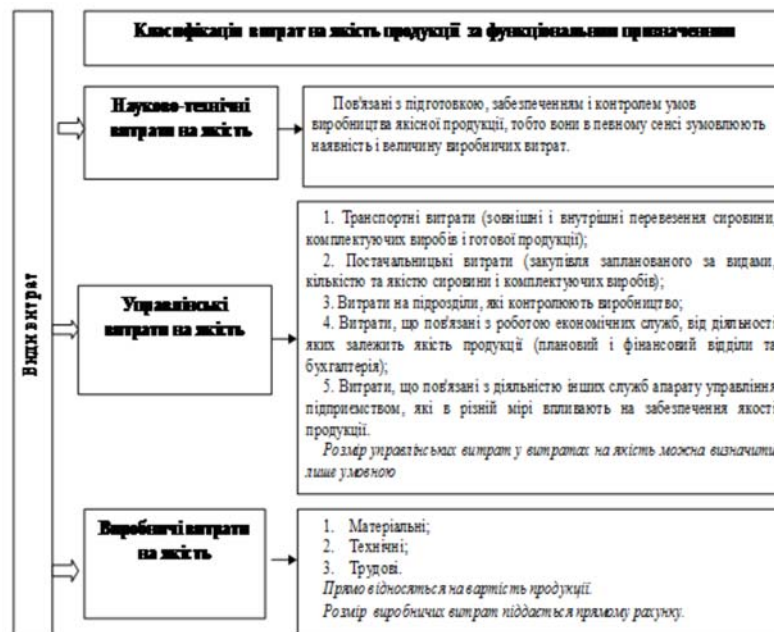


Рис. 2. Класифікація витрат на якість продукції за функціональним призначенням  
Джерело: систематизовано за даними [7;8]

З метою управління витратами, що пов'язані із забезпеченням якості продукції, необхідно розрізняти:

- базові витрати, які утворюються в процесі розробки, освоєння і виробництва нової продукції та існують до моменту зняття її з виробництва;
- додаткові витрати, що пов'язані з удосконаленням продукції, відновленням втраченого рівня якості.

Основна частина базових витрат відображає вартісну величину чинників виробництва, а також загальногосподарські та загальновиробничі витрати, які відносяться на виготовлення конкретного виробу через кошторис витрат.

Додаткові витрати включають у себе витрати на оцінювання та витрати на запобігання.

До першої групи належать витрати, які підприємство несе для того, щоб визначити, чи відповідає продукція технічним, економічним, екологічним, ергономічним та іншим умовам. Ці витрати пов'язані з розробкою, організацією і проведенням спеціальних вибірових обстежень, включаючи витрати на інструментарій та оплату праці персоналу.

До другої групи належать витрати на доопрацювання і вдосконалення продукції, що не відповідає стандартам, кращим світовим зразкам, вимогам покупця, на перевірку, ремонт, удосконалення інструменту, оснастки, техніки і технології, а в окремих випадках - і на зупинку виробництва. До цієї групи слід включати витрати на впровадження системи управління якістю, в тому числі її технічне і програмне забезпечення, розробку стандартів, витрати на сертифікацію, метрологію, персонал (підбір, підготовка, оплата праці тощо).

Існує ще одна група витрат, які слід відносити або до базових, або до додаткових витрат, залежно від новизни продукції - витрати на брак і його виправлення. Ця група витрат іноді включає оплату морального або фізичного збитку, завданого споживачеві неякісною продукцією. В останньому випадку витрати, пов'язані з якістю продукції, а точніше її відсутністю, можуть виявитися досить значними.

Для налагодження системи менеджменту якості продукції доцільно адаптувати систему бухгалтерського обліку зі збору, реєстрації й узагальнення інформації про витрати з урахуванням особливостей технологічних процесів. Необхідною умовою є послідовне виконання певних кроків (рис. 3).

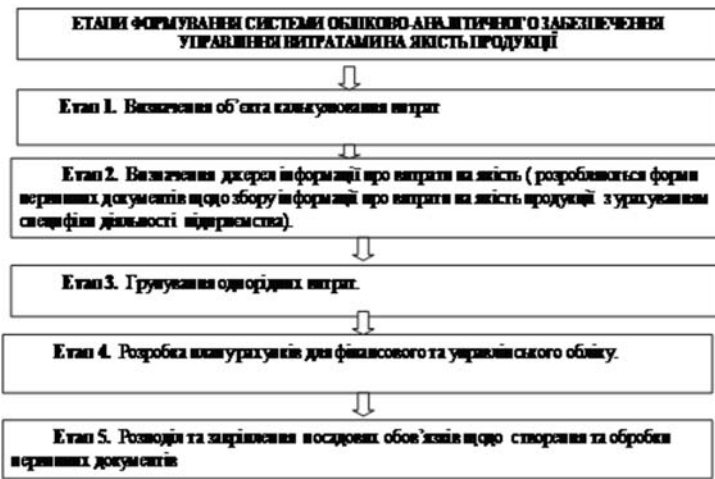


Рис. 3. Етапи формування системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на якість продукції

Так, для відокремлення витрат на управління якістю необхідно:

1. Визначити об'єкт калькулювання витрат.
2. Визначити джерела інформації про витрати на якість ( розробляються форми первинних документів щодо збору інформації про витрати на якість продукції з урахуванням специфіки діяльності підприємства).
3. Провести групування облікових документів і внести відповідні зміни в організацію первинного та синтетичного обліку.
4. Здійснити розподіл та закріплення посадових обов'язків щодо створення та обробки первинних документів.

На сьогодні в системі бухгалтерського обліку витрати на забезпечення якості враховуються разом з іншими складовими витратами на виробництво, тому їх досить важко виділити.

Вектори усунення цього недоліку у формі наукових пропозицій зводяться до того, щоб витрати на якість у системі первинного обліку виділялися б у вигляді самостійних статей та елементів витрат.

У науковій літературі наведені такі основні пропозиції щодо побудови системи обліково-аналітичного забезпечення управління витратами на якість продукції:

- відобразити ці витрати на рахунку 23 «Виробництво» окремою статтею калькуляції;
- ввести в План рахунків бухгалтерського обліку спеціальний збірно-розподільчий рахунок ;
- розшифрувати витрати на якість за відповідними статтями калькуляції або, не виділяючи їх з кожної статті, розшифрувати в додатках до калькуляційного листа;
- ввести самостійну калькуляційну статтю «Витрати на забезпечення якості продукції».

Об'єднання на одному субрахунку витрат на забезпечення якості і витрат на підвищення якості є некоректним, тому що ці витрати по-різному включаються в собівартість.

Застосування окремих збірно-розподільчих рахунків збільшить кількість синтетичних рахунків, приведе до збільшення обсягу облікової роботи. Але сучасні технологічні можливості дають можливість розширити номенклатуру рахунків з метою одержання більш деталізованої і достовірної інформації. Аналогічно обліку інших комплексних затрат, наприклад, загальновиробничих, передбачити в Плані рахунків окремий збірно-розподільчий синтетичний рахунок «Витрати на забезпечення якості продукції» з виділенням субрахунків до нього (наприклад: «Витрати на дотримання заданих параметрів якості продукції» та «Витрати на підвищення якості продукції»).

Наприкінці звітного періоду загальну суму витрат на забезпечення якості продукції вважаємо принципово важливим відобразити в складі калькуляційних статей окремою статтею – «Витрати на забезпечення якості продукції». Виділення статті «Витрати на забезпечення якості продукції» в складі калькуляційних статей витрат підкреслює величезну роль підвищення якості продукції. Це дасть можливість встановити досить точно, на основі яких витрат досягнута висока якість виробів [9].

Вищенаведене доводить необхідність розробки та затвердження єдиної методики, що визначає перелік статей і порядок обліку витрат на забезпечення якості продукції у рамках єдиної державної звітності. Це б дало змогу здійснювати порівняльний аналіз цих витрат по підприємствах за уніфікованими вимогами.

**Висновки.** Поліпшення якості продукції є головним чинником зростання ефективності суспільного виробництва, повного задоволення матеріальних і соціально-культурних потреб споживачів. Доведено, що облікова складова системи менеджменту якості дає можливість проводити оцінювання ефективності заходів і витрат на забезпечення якості продукції, аналізувати витрати в динаміці, проводити зіставлення з приростом обсягів реалізації. Рациональна організація системи обліку витрат на якість дасть змогу підприємствам не лише оперативного управляти якістю продукції, але й підвищити прибутковість шляхом удосконалення облікового процесу та організаційної культури.

#### Література.

1. Анисимова Н.Ю. Анализ системы качества винодельческой продукции / Н.Ю. Анисимова // Вестник ЖГТУ. – № 2 (32). – 2005. – С. 38-44.
2. Аристов О.В. Управление качеством: Учебное пособие для вузов / О.В. Аристов, И.Г. Леонов. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 240 с.
3. Британский стандарт BS 6143:1992 «Руководство по экономике качества». Часть 1. «Модель затрат на процесс»/ BS 6143:1992 «Guide to the economics of quality». Part 1. «Process cost model»/ М.: НТК «Трек». – 2000. – 28 с.
4. Бурдин Ю.С. Учет затрат и управление качеством продукции [Электронный ресурс] / Бурдин Ю.С.// Вестник ТИСБИ. – Режим доступа: <http://www.old.tisbi.ru/science/vestnik/2007/issue4/Man2.htm>.
5. Герасимов Б.И. Управление качеством: Учебное пособие / Б.И. Герасимов, Н.В. Злобина, С.П. Спиридонов. – М.: Кнорус, 2007. – 272 с.
6. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / К. Друри ; пер. с англ. В.Н. Егорова. 6-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 1423 с.
7. Ильенкова С. Д. Управление качеством: учебник / под ред. С.Д. Ильенковой. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-ДАНА, 2009. – 352 с.
8. Котенева Е. Н. Управление затратами предприятия / Е. Н.Котенева, Г. К. Краснослободцева, С.О. Фильчакова – М.: Дашков и Кот, 2008. – 224 с.
9. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 131-137.
10. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади побудови обліку затрат на забезпечення і підвищення якості продукції / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2002. – Вип. 18. – С.71-81.
11. Новиченко П.П. Учет затрат на улучшение качества продукции / П.П. Новиченко, Т.Д. Попова. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 104 с.
12. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
13. Пархоменко В.М. Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір / В.М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2009. – Вип. 1(13). – С.110-124.
14. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум: [сокр. пер. с англ.]; авт. предисл. и науч. ред. А.В. Гличев. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.

#### References.

1. Anysymova, N.Yu. (2005), "Analysis of the quality system of winemaking products", *Vestnyk ZhHTU*, vol. 2(32), pp. 38–44.

2. Arystov, O.V. and Leonov, Y.H. (2007), *Upravlenye kachestvom* [Quality Management], YNFRA-M, Moscow, Russia.
3. British standard BS 6143:1992 (2000), "*Rukovodstvo po ekonomyke kachestva*" [Guide to the economics of quality]. Part 1: Process cost model, NTK Trek, Moscow, Russia.
4. Burdyn, Yu.S. (2007), "Cost accounting and product quality management", *Vestnyk TYSBY*, [Online], vol. 4, available at: <http://old.tisbi.ru/science/vestnik/2007/issue4/Man2.htm>.
5. Herasymov B.Y., Zlobyna, N.V. and Spirydonov, S.P. (2007), *Upravlenye kachestvom* [Quality Management], Knorus, Moscow, Russia.
6. Druri K. (2012), *Upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet* [Managerial and production accounting] (*perevod s angl. V.N. Ehorova. 6-e yzd*), YuNYTY-DANA, Moscow, Russia.
7. Yl'enkova, S. D. (2009), *Upravlenye kachestvom* [Quality management], Yunyty-DANA, Moscow, Russia.
8. Koteneva, E. N., Krasnoslobodtseva, H. K. and Fyl'chakova, S.O. (2008), *Upravlenye zatratamy predpriyatya* [Enterprise cost management], Dashkov i Kot, Moscow, Russia.
9. Morozova-Herasymovych, N.A (2004), "Methodical principles of organization of operational analysis of costs for quality assurance at fruit and vegetable enterprises", *Visnyk ZhDTU: Ekonomichni nauky*, vol. 2(28), pp. 131-137.
10. Morozova-Herasymovych, N.A. (2002), "Methodical principles of construction of cost accounting for maintenance and improvement of product quality", *Visnyk Zhytomyrs'koho inzhenerno-tehnolohichnoho instytutu. Ekonomichni nauky.*, vol. 18, pp. 71-81.
11. Novychenko, P.P. and Popova, T.D. (1986), *Uchet zatrat na uluchshenye kachestva produktsyy* [Cost accounting for product quality improvement], Fynansy y statystyka, Moscow, Russia.
12. Parkhomenko, V.M. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik, vnutrishnij kontrol' i ekonomichnyj analiz vytrat na polipshennia yakosti produktsii: problemy teorii ta metodolohii* [Accounting, internal control and economic analysis of costs for improving product quality: problems of theory and methodology], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
13. Parkhomenko, V.M. (2009), "Product quality as a basis for the implementation of contractual obligations: accounting dimension", *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, vol. 1(13), pp. 110-124.
14. Fejgenbaum, A. (1986), *Kontrol' kachestva produktsii* [Product quality control] (*sokr. per. s angl.; avt. predisl. i nauch. red. A.V. Glichev*), Jekonomika, Moscow, Russia.

Стаття надійшла до редакції 15.07.2016 р.



ТОВ "ДКС Центр"