

ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ ПЕРЕРОБНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Запропонована методика, яка передбачає облік витрат на якість продукції на проміжних етапах технологічного процесу, що спричиняє зменшення браку готової продукції і зниження фінансових витрат

Постановка проблеми. Існуюча концепція управління витратами на якість передбачає облік, аналіз, планування і контроль (аудит). Визначальною функцією в цій концепції є облікова, оскільки неможливо аналізувати, а тим більше планувати витрати на якість, якщо не мати даних про них і ці дані може надати тільки облік. Потрібно відмітити, що при побудові механізму обліку витрат на якість на українських підприємствах виникають певні труднощі. Відомо, що виділення витрат на якість обліковою документацією, що існує в Україні, не передбачено. Витрати на якість не є складовою частиною звичайної виробничої калькуляції. Вони явно не простежуються ні у витратах на розробку, ні на управління, ні на збут. Витрати на якість з'ясовуються за допомогою допоміжної реєстрації, розрахунку по даним і фактам, зібраним від підрозділів організації.

Стан вивчення проблеми. Якщо проаналізувати вітчизняний досвід щодо методики обліку витрат на якість, то можна стверджувати, що основна частка досліджень з цього питання припадає на останні 12-14 років. Відсутність достатньої уваги до обліку і аналізу витрат на якість до 1995 року можна пояснити двома основними причинами. По-перше, вимоги, що відносяться до фінансових аспектів якості, мали рекомендаційний характер і не входили до складу елементів систем якості, що підлягають обов'язковій перевірці при сертифікації останньої. По-друге, організація внутрішньофірмового обліку витрат на якість - процес достатньо складний і трудомісткий, який вимагає вкладення додаткових ресурсів і наявність підготовленого персоналу економічних служб. З огляду на це на сьогоднішній день існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість в рамках конкретного підприємства з урахуванням специфіки його діяльності

Таким чином, концептуальні межі, функції, галузева специфіка управлінського обліку витрат на якість продукції молочної промисловості залишаються дискусійними проблемами. Необхідні уточнення і доповнення теоретичних положень, пов'язаних з об'єктами, функціями обліку витрат на якість продукції молочної промисловості, управлінського і виробничого обліку якості досліджуваної продукції. Саме ці аспекти і є метою дослідження даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Обліковим аспектам якості продукції присвячені роботи Безруких П.С., Карлика Е.М., Керимова В.Є., Палія В.Ф., Фейгенбаума А. і ін., які сформулювали сучасну концепцію обліку якості.

Питанням організації управлінського обліку, взаємодії управління, інформації і обліку також присвячені роботи Азгальдова Г.Г., Гличова А.В., Демінга Е., Друрі До., Джурана Дж., Ісикави До., Кросбі Ф., Кампанели Дж., Поповой Т.Д., Семенова С.Н., Сиськова В.І., Тагути Т., Харрінгтона Р.Дж., Фрідмана П., Ентоні Р. і ін. Обґрунтовані ними положення є методологічною основою вдосконалення економічних важелів управління якістю. Проте аспекти управлінського обліку витрат на якість продукції молочної промисловості вимагають більш ретельного опрацювання [1].

Викладення основного матеріалу дослідження. Більшість підприємств вважає, що їх витрати на якість не перевищують 1-3 % виручки від продажів, оскільки вони застосовують тільки бухгалтерський облік, в якому

витрати на якість приховані в собівартості або інших витратах. Тому менеджмент підприємств не може відстежити велику частину дійсних витрат, пов'язаних з високим рівнем "прихованих" дефектів і інформація про дійсний рівень витрат для керівництва цих підприємств є малопримемним сюрпризом. Як дотепно помітив Дж. Кампанелла: "реальна небезпека полягає в тому, що ми часто можемо виявити і оцінити лише малу частину вказаних витрат і втрат, помилково вважаючи, що визначили всі можливі їх складові. В промисловості трудяться люди, не позбавлені уяви, і ними придумано чимало способів заховання цих витрат" [5].

В той же час підприємства, що упродовжили у себе систему виробничого (управлінського) обліку, можуть ухвалювати рішення, засновані на знанні реального рівня даних витрат. На наш погляд, така система є сукупністю способів оцінки, розрахунку і обліку витрат, пов'язаних з якістю продукції. Для цього доцільно використовувати систему бухгалтерського обліку по збору, реєстрації і узагальненню інформації про дані витрати. Але багато даних про елементи витрат на якість не можна безпосередньо одержати з системи бухгалтерського обліку. Наприклад, в деяких підприємствах значну частину витрат на оцінювання і на внутрішні дефекти прийнято розглядати як нормальні виробничі витрати. Тобто в бухгалтерському обліку ці витрати не виділені і недоступні для використання. В інших випадках те, що враховується в бухгалтерському обліку, може не відповідати визначенню витрат на якість. Витрати на переробки і виправлення дефектів можуть розглядатися просто як відхилення від встановлених виробничих норм. Подібні термінологічні розбіжності в поєднанні з можливими відмінностями в організації бухгалтерського обліку на різних підприємствах вказують на важливість створення на кожному підприємстві власної, докладної, внутрішньої методики обліку цих витрат. Вона повинна враховувати всі існуючі на підприємстві елементи витрат на якість і встановлювати, коли і як слід збирати, оцінювати і накопичувати дані. Нарешті, методика повинна встановити відповідального за виконання всіх вимог, що містяться в ній, і форму надання звітів про величини вказаних витрат для подальшого використання, наприклад, форму підсумкового звіту. Крім того, її упродовження повинне йти через бухгалтерію [5].

Розробку методики краще всього починати з вивчення робочого плану рахунків. Іншими джерелами для її створення повинні стати докладні описи елементів витрат на якість і переліки елементів витрат, складені всіма підрозділами підприємства. Наступний крок – ув'язка існуючих рахунків з елементами витрат на якість. Очевидний зв'язок між ними існує в тих випадках, коли той або інший рахунок виник тільки тому, що якість продукції не ідеальна. Прикладом може бути рахунок, на якому враховують витрати на переробки і виправлення браку. Але частіше такого прямого зв'язку немає. Тому треба виробити практичні рекомендації по "витагання" необхідної інформації з існуючих рахунків. При розробці процедури не треба дуже піклуватися про віднесення спірного елемента

витрат до "правильної" категорії. Кінцева мета програми – зниження сумарних витрат на якість, тому окремі складові витрат можуть розподілятися по категоріях тим способом, який найбільшою мірою відповідає інтересам фірми.

Природно, що для кожного підприємства система обліку витрат на якість продукції буде індивідуальною [4].

Для організації обліку витрат на якість, на наш погляд, рекомендується здійснити низку заходів, в числі яких:

- визначення підрозділу, відповідального за організацію обліку витрат на якість в цілому по підприємству, і призначення відповідальних осіб;

- визначення підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації по окремих елементах витрат, періодичності надання, а також користувачів інформації;

- розробка методів збору, обробки, аналізу і оптимізації витрат на якість;

- 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 достатню кількість інформації;

- 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;

- визначення джерел інформації; інформація про витрати на якість зазвичай міститься в документації різних підрозділів організації;

- включення питань якості і оцінки витрат на якість складовою частиною у всі схеми навчання і інструктажу; кожен працівник повинен зрозуміти із самого початку економічне значення якості і усвідомити, що досягнення і підтримка репутації за якістю життєво важлива як для успіху і зростання організації, так і для кожного усередині неї.

Реалізація перерахованого комплексу заходів вимагає значних зусиль і часу і надалі може бути використана для перебудови всієї системи обліково-аналітичної діяльності в організації.

Відомо, що витрати, пов'язані з якістю продукції, обліковуються на різних витратних рахунках. В результаті такі витрати знеособлюються і відносяться

на ту продукцію, з виробництвом якої вони не пов'язані. При цьому в економічній літературі по даному питанню склалося декілька точок зору, наприклад: величину додаткових затрат на підвищення якості продукції треба визначати як різницю між її собівартістю до і після покращення якості продукції; відображати ці витрати на рахунок 23 "Виробництво" окремою статтею; додаткові витрати розшифровувати у додатках до калькуляційного листка [3]. Деякі автори пропонують для забезпечення системного обліку цих витрат ввести в План рахунків бухгалтерського обліку окремий збирально-розподільний рахунок "Витрати на якість". з виділенням до нього наступних субрахунків першого порідка: "Витрати на забезпечення якості", "Витрати на покращення якості", "Втрати від невідповідності продукції" (брак, дефекти)". При цьому аналітичний облік (відкриття субрахунків другого порядку) ведеться у розрізі окремих підрозділів підприємства, персонально відповідальних за виникнення даних витрат на якість, тобто у розрізі окремих центрів відповідальності [2].

На базі розглянутих підходів до обліку витрат на якість нами розроблена концепція, що є основою побудови системи управлінського обліку витрат на якість на підприємстві, що дозволяє забезпечувати фахівців необхідною інформацією для планування, аналізу і контролю, а також стати основою в ухваленні рішень з питань вдосконалення якості.

На нашу думку, для організації бухгалтерського обліку і калькуляції собівартості продукції з урахуванням її якості необхідно на рахунок 23 "Осн. виробництво" виділити статті, що дозволяють отримати інформацію про витрати на сертифікацію продукції, підвищення кваліфікації персоналу, лабораторні дослідження і т.д. 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 (табл. 1).

Таблиця 1. Критерії визнання витрат

Критерії визнання витрат відповідно до ПСБО 16 "Витрати"	Критерії визнання витрат на якість
Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)	Витрати здійснюються з метою забезпечення вимог до якості, що пред'являються стандартами, договорами (контрактами), запитами споживачів
Сума витрат може бути достовірно визначена	Сума витрат може бути достовірно визначена
Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
–	Наявність документів, підтверджуючих цільовий характер витрат, а саме: забезпечення вимог до якості
–	Здатність здійснювати вплив на забезпечення вимог, що пред'являються до якості продукції

При цьому доцільно формувати інформацію за витратами на якість продукції в розрізі циклів господарської діяльності, що дозволить визначити час і місце виникнення витрат на якість. Це забезпечить розуміння, коли і на якому циклі виробничого процесу формуються конкретні витрати на якість. Для формування впорядкованого інформаційного масиву з урахуванням особливостей технології на підприємствах масло

сиробної промисловості доцільно весь виробничий процес представити у вигляді циклів і в розрізі їх вести облік витрат на якість продукції. Нами зроблена спроба виділення витрат на якість, яка враховує їх формування по економічних елементах відповідно до ПСБО 16 "Витрати". При цьому для підприємств сиробної промисловості цикл господарської діяльності буде мати наступний вигляд: (рис. 1).

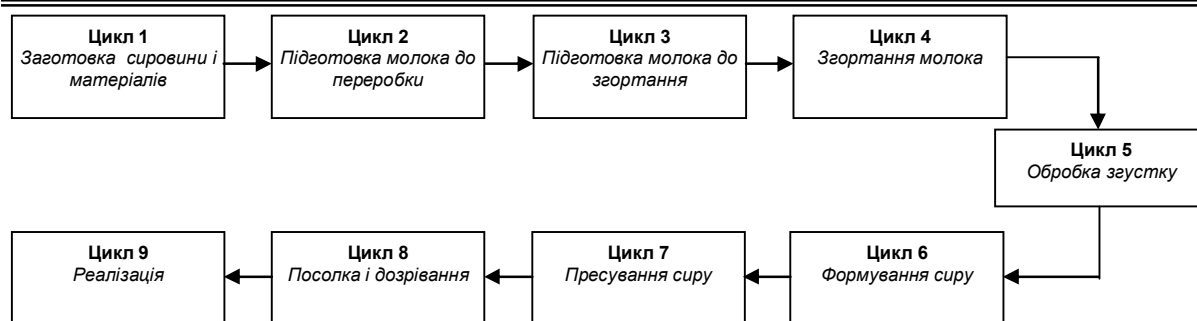


Рис. 1. Цикли господарської діяльності для сироробних підприємств

Цикл господарської діяльності для підприємств маслоробної промисловості буде мати наступний вигляд: (рис.2).

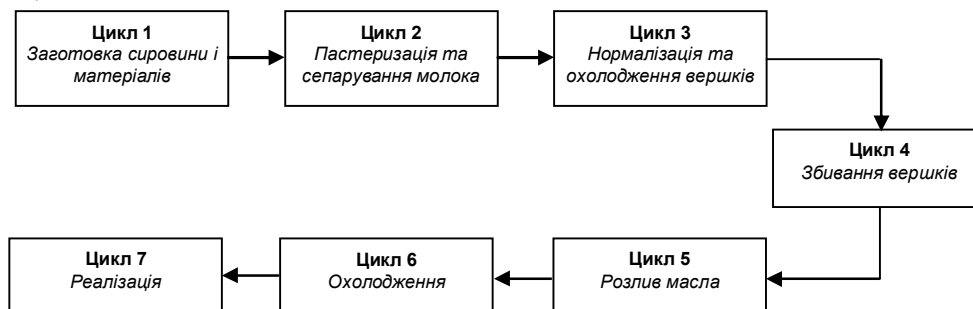


Рис.2. Цикли господарської діяльності для маслоробних підприємств

Методика розроблена стосовно до процесу виробництва сиру на матеріалах ВАТ "Крижопільський сироробний завод". Стосовно до особливостей цього виробництва пропонується у складі статей собівартості, які використовуються для калькулювання собівартості готової продукції щомісячно, додатково передбачити наступні статті:

1. Витрати на здійснення контролю у т.ч.:

- придбання приладів для лабораторних вимірювань та досліджень;
- (ареометри, вологоміри, жироміри, центрифуги, сушильні шафи, дозатори, дзеркала, термометри, дозиметри на радіоактивність сировини);
- придбання лабораторного посуду та реактивів;
- придбання лабораторних меблів (амортизація);
- розробка документації з атестації лабораторії;
- за лабораторні дослідження (кислотності, температури, щільності молока, вмісту жиру, білка тощо);
- витрати на атестацію лабораторії;
- заробітна плата співробітників;
- нарахування на заробітну плату;
- вартість зразків, втрачених при проведенні досліджень;
- витрати на ведення необхідної документації;
- інші подібні витрати.

2. Заходи по попередженню появи дефектів, а саме:

- перевірка приладів лабораторії;
- придбання та перевірка приладів для вимірювання параметрів виробничого процесу (тахометрів, амперметрів, вольтметрів, манометрів, термостатів, термоутворювачів тощо);
- технічне обслуговування обладнання;
- консультативні послуги з питань метрології;
- вартість закваски, ферменту, кальцію, кислоти тощо
- підвищення кваліфікації кадрів;
- вибір та організація взаємовідносин з постачальниками
- зарплата бактеріологів та працівників сировинного відділу;
- нарахування на зарплату;
- послуги ветлікарні;
- медичний огляд;
- інші подібні витрати.

Втрати, пов'язані з появою дефектів , у т.ч.:

- невиправний брак;
- витрати на переробку;
- витрати на виправлення дефектів;

- витрати на повторний контроль;
- інші подібні витрати.

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).

3. Витрати на підтвердження та поліпшення якості, у т.ч.:

- інформаційні послуги, маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- витрати по сертифікації продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості систем якості;
- оплата праці співробітників, які зайняті даними питаннями;
- нарахування на заробітну плату;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам;
- витрати, пов'язані з навчанням персоналу питанням якості;
- інші подібні витрати;

При цьому пропонується витрати, які здійснюються не щомісячно (перевірка приладів, атестація, медичний огляд, створення СМЯ тощо) попередньо загальною сумою обліковувати на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", з якого списувати на собівартість пропорційно кількості випущеної продукції. Аналогічним чином розподіляються непрямі витрати, які пов'язані із забезпеченням і поліпшенням якості кількох видів продукції. До складу витрат на якість необхідно також включити і витрати капітального характеру через амортизаційні відрахування. Якщо певне обладнання придбано виключно з метою забезпечення якості продукції, то його амортизацію в повному розмірі необхідно включати до складу витрат на якість.

Таким чином, для того, щоб створити систему обліку, що дозволяє одержати достовірні дані про витрати компанії на якість, необхідно послідовно виконати наступні кроки:

- визначити джерела інформації про витрати на якість компанії;
- згрупувати однорідні витрати;
- розробити план рахунків для управлінського обліку;
- створити типові форми звітності.

Особливо зупинимося на групуванні, тому що, на нашу думку, створення аналітики для подальшого обліку витрат на якість компанії повинне починатися з визначення принципів угруповання цих витрат. В практиці роботи українських компаній найбільше поширення набули наступні угруповання:

- по економічних елементах (видам) витрат;
- по статтях калькуляції;
- по місцях виникнення витрат;
- по процесах.

Угруповання витрат по економічних елементах необхідне для того, щоб визначити, які саме ресурси витрачені і яка питома вага окремих видів витрат в їх загальній сумі. Що стосується витрат на якість, то укрупнено можна виділити матеріальні витрати, пов'язані з якістю (сировина, матеріали, електроенергія), витрати на оплату праці робітників, які безпосередньо приймають участь у процесах попередження та усунення дефектів, а також здійснюють контрольні функції, відрахування на соціальні потреби, послуги сторонніх організацій та інші витрати.

Витрати, груповані по економічних елементах, завжди первинні і не містять похідних витрат.

Угруповання витрат по статтях калькуляції дозволяє проаналізувати, на які цілі витрачаються ресурси. Перелік статей складається самим підприємством виходячи з потреби в детальній інформації. Витрати, які пропонується включити у перелік статей калькуляції для

відокремленого відображення витрат на якість для масло- і сироробних підприємств, наведений вище.

Для аналізу ефективності утримання того або іншого підрозділу використовується угруповання витрат по місцях виникнення. В рамках цього угруповання витрати на якість відносять на ті підрозділи компанії, де ресурси були використані. Як правило, угруповання по місцях виникнення витрат будується відповідно до структури компанії. Місцями виникнення витрат у виробничих підприємствах можуть бути підрозділи основного і допоміжного виробництва, лабораторія, відділ якості, комерційні і адміністративно-господарські служби.

Вибір типу угруповання витрат визначається специфікою підприємства. Базою для угруповання витрат може служити і вид продукції, і центри відповідальності. На наш погляд, в умовах молокопереробних підприємств заслуговує на увагу змішане групування – за цеховим принципом і по видах продукції одночасно.

Групування витрат по процесах дозволяє оцінити витрати на якість процесів компанії, що у свою чергу дає можливість точніше визначити остаточні витрати на якість продукції, що випускається.

Універсальну систему обліку витрат на якість компанії з погляду видів ресурсів, напрямів їх використання і місць виникнення витрат можна представити у вигляді куба (рис. 3).

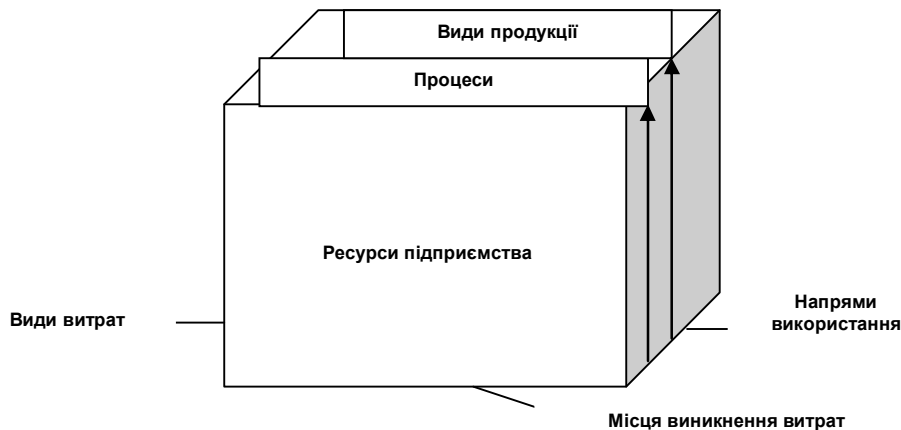


Рис.3. Структура витрат на якість

На практиці при створенні аналітики для обліку витрат на якість можливі два підходи. Складнішою, але і більш повноцінною є система, коли при складанні плану рахунків використовуються всі три вимірювання куба витрат (види, напрями використання і місця виникнення витрат). При цьому облік ведеться на субрахунках або по аналітичних ознаках (субконто) витратних рахунків як мінімум в трьох аналітичних розрізах. Але частіше два вимірювання куба об'єднуються в один, наприклад угруповання по видах і напрямках використання витрат.

Така система простіше, але не завжди надає необхідний рівень деталізації інформації про витрати на якість.

Описані вище угруповання витрат покладені в основу побудови плану рахунків для ведення управлінського обліку витрат на якість на сироробних підприємствах. При його формуванні застосовуються підхід, при якому групування витрат на якість є субрахунками відповідних синтетичних рахунків бухгалтерського обліку (табл.2).

Таблиця 2. Субрахунки, відкриті до рахунку 23 "Основне виробництво" для обліку витрат на якість продукції масло- та сироробних підприємств

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 Біло згар;

– потім два знаки – YY – з класифікатора “Стаття витрат на якість”.

Після того, як побудована система обліку витрат на якість і формування звітності, можна переходити до аналізу темпів зростання витрат, розрахунку собівартості продукції з урахуванням витрат на якість і розробки заходів щодо зниження цих витрат.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, одним з найважливіших інструментів досягнення поставленої мети, на нашу думку, є побудова обліково - аналітичної системи, що акумулює інформацію про витрати на якість як собівартості продукції і тим самим впливає на ціну. При цьому бухгалтерський облік витрат на якість не повинен обмежуватися простим віддзеркаленням величини витрат на якість. Він повинен активно впливати на витрати на якість за допомогою регулювання господарської діяльності, проведення економічного аналізу, попередження виникнення диспропорцій і збоїв у виробництві і реалізації продукції. Ми вважаємо, що бухгалтерський облік і економічний аналіз витрат на якість повинні стати

важливою ланкою в ланцюзі зворотного зв'язку, що забезпечує систему управління достовірною фінансовою інформацією для ухвалення рішень.

Запропонований в роботі процесний підхід до визначення витрат на якість створює основу для побудови системи обліку, що зв'язує витрати з діями. Облік витрат на якість на основі процесного підходу націлений на об'єднання зусиль підрозділів, направлених на виконання конкретних функцій в єдиний ланцюжок загальних зусиль організації.

Список використаної літератури:

1. Карпова Ю.В. Управленческий учет затрат на обеспечение качества продукции предприятий мясной промышленности: Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12: Волгоград, 2005, – 162 с.
2. Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): Автореф. дис.. канд. экон. наук: / Інститут аграрної економіки УААН. К., 2003. – 22с.
3. Полова Т.Д. Концепция управленческого учета в системе обеспечения качества продукции и услуг: Автореф. дис.. д-ра. экон. наук. – Ростов-на-Дону, 2002. – 20с.
4. Скрипко Л.Е. Методология оценивания затрат на качество // Методы менеджмента качества. – 2001. – №1. – С. 14-16.
5. Под ред. Дж. Кампанеллы. Экономика качества: [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.inventech.ru>. Заголовок з екрану.

ТИМПІЄНКО Ірина Юріївна – доцент кафедри “Облік і аудит” Вінницького фінансово-економічного університету

Наукові інтереси:

– облік і аналіз витрат на якість продукції переробних підприємств

