

ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ЯКІСТЮ ПРОДУКЦІЇ: ЕТАПИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Проаналізовано історичні етапи становлення системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції та запропоновані практичні рекомендації щодо методики організації такої системи у сучасних умовах діяльності молокопереробних підприємств

Постановка проблеми. Формування повноцінної системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції на підприємстві відбувається поетапно. Облікова інформація на кожному з цих етапів повинна бути відповідним чином підготовлена і інтерпретована, щоб підсумкові форми внутрішньої звітності забезпечували різні рівні управління даними, необхідними для ухвалення управлінських рішень.

Дискусійними є думки з приводу етапів розвитку підсистеми обліку якості в системі фінансового обліку. Бухгалтерський облік для потреб управління якістю починався з вихідного контролю якості готової продукції на основі системи Тейлора від 1905 р. [22] та до 1950-х рр. здійснювався лише за допомогою контролю якості продукції (контрольні карти Шухарта [26], таблиці вибіркового контролю Доджа і Ромінга [9]) і відносився до інженерно-технічних питань. В 40-х–50-х рр. А. Фейгенбаум запропонував модель загального контролю якості, Total Quality Control, що сприяло бурхливому розвитку теорії управління якістю і виникненню бухгалтерського обліку якості. Автор визначив поняття вартості якості [23, с. 19] та запропонував вести управління не кінцевих результатів виробництва, а кожного етапу створення виробу. Це дозволяло не обмежуватися констатацією браку, а виявити проаналізувати причини його виникнення та розробити заходи по стабілізації рівня якості продукції. Таким чином, Фейгенбаум фактично здійснив перехід від концепції контролю до концепції управління якістю.

Іншою значущою подією в еволюції бухгалтерського обліку і управління якістю стала публікація в 1951 р. Д. Джураном книги "Керівництво по управлінню якістю" [25], в якій виділено три аспекти стратегічного управління якістю в організації: планування якості, поліпшення якості і управління якістю, що передбачає організацію обліку витрат, пов'язаних з цими процесами.

Свій внесок в теорію бухгалтерського обліку і управління якістю вніс і Ф. Кросбі, що запропонував облік бездефектної роботи, званий також обліком "нульових дефектів". Основна ідея цієї концепції полягає в тому, що платять не за якість, а за її відсутність, що і повинне стати об'єктом обліку [9].

Облік якості, її управління і практика їх реалізації дозволили по-новому оцінити роль безпосередніх виконавців в забезпеченні обліку якості. Перш за все, змінилися погляди на розподіл відповідальності за якість.

Вітчизняний бухгалтерський облік для управління вперше був розглянутий в кінці XIX ст. в роботах Е. Фельдгаузена, М.А. Блатова, на думку яких облік повинен представляти тільки ту інформацію, яка може бути використана в управлінні і вплинути на процес ухвалення управлінських рішень. При цьому розвиток управлінського обліку мав чисто науковий характер, у зв'язку з тим, що в другій половині XX ст. система практичного бухгалтерського обліку була сформована в умовах командно-ринкової економіки, при якій керівництво діяльністю підприємства здійснювалося вищестоящими органами управління.

Таким чином, в 1950-і рр. XX ст. склалися передумови створення нової концепції управління якістю і ведення її обліку, орієнтованих на задоволення запитів споживача – концепції загального управління якістю. Велику увагу при цьому надавалося обліку витрат на мотивацію (премії якості), як на рівні окремого співробітника, так і на рівні організації.

На рубежі 1970-1980-х рр. XX ст. до фахівців прийшло розуміння універсальності основних принципів управління і бухгалтерського обліку якості продукції, прийнятної для підприємств будь-якої галузевої приналежності, незалежно від того, в якій країні вони знаходяться. Єдиною необхідною умовою їх застосування

була наявність в країні ринкової економіки. В результаті міжнародною організацією по стандартизації в 1987 р. було розроблено сімейство міжнародних стандартів на системи якості ISO 9000:2000, що з'явилося подальшим розвитком теорії і практики сучасного бухгалтерського обліку якості продукції.

Гарантування якості – закріплення і підтримка системи забезпечення якості, включаючи докази того, що вона відповідає сучасним умовам, є головним підсумком еволюції бухгалтерського обліку якості продукції.

Таким чином, основи бухгалтерського обліку якості продукції постійно розвивалися і уточнювалися. В умовах командно-ринкової економіки якість трактували з позиції виробника, в ринковій – з позиції споживача. Поняття якості продукту з позиції його відповідності вимогам споживача склалося саме в умовах ринкової економіки. Разом з тим не можна розглядати поняття якості ізольовано з позиції виробника і споживача без облікових аспектів.

Мета дослідження. Аналіз історичних особливостей виникнення та формування облікового відображення витрат на якість продукції та формування та цій основі основних елементів методики організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. В даний час дослідження в області бухгалтерського обліку якості продукції дискусійні і ґрунтуються на накопиченому досвіді. Наприклад, із зарубіжних праць можна виділити три основні напрями [1]:

1) розвиток концепції А. Фейгенбаума по бухгалтерському обліку витрат на забезпечення якості продукції на основі PAF-моделі;

2) концепція бухгалтерського обліку вартості втрати якості продукції;

3) формування концепції бухгалтерського обліку витрат на якість продукції в рамках ділових процесів.

PAF-модель (модель "попередження – оцінка – відмова") є самою поширеною і широко вживаною на підприємствах Європи і США [23]. Ця модель офіційно прийнята Комітетом із витрат на якість (QCC) Американського комітету якості (ASQ). Модель побудована на основі логічних міркувань: за відсутності всього контролю або при невеликому об'ємі контролю дефектні вироби складають великий відсоток і втрати від браку достатньо об'ємні; збільшення витрат на контроль призводить до зниження відсотка дефектів і втрат від невідповідностей; при повній відсутності дефектів втрати від браку дорівнюють нулю. Але при цьому витрати на контроль якості наближаються до нескінченності. Поліпшення якості виготовлення досягається шляхом збільшення кількості заходів, направлених на подолання ситуацій, що приводять до появи невідповідностей. Це викликає зростання превентивних витрат, яке спочатку супроводжується повільним зниженням витрат на оцінку якості у зв'язку з ослабленням контролю.

Концепція бухгалтерського обліку вартості втрати якості теж не є новою [24]. Термін "вартість втрати якості" (cost non-quality) був введений в 50-ті роки XX ст. Мета бухгалтерського обліку вартості втрати якості полягає в зниженні загальної суми витрат за допомогою правильного обліку і управління традиційними витратами на запобігання дефектів, що піддаються контролю. В теоретичному плані при бухгалтерському обліку витрат унаслідок помилок (так по-іншому називається цей метод) виходять з того, що навіть можлива або незначна помилка може привести до негативних наслідків, тому і самі витрати класифікуються за місцем виникнення і за наслідками помилок. При такому розділенні враховуються як прямі витрати, які можна однозначно віднести на рахунок певної помилки і, як правило, пов'язати з певним місцем її виникнення, так і витрати, що виявляються в результаті аналізу помилок і в ході їх усунення.

Крім того, обов'язковому обліку підлягають витрати, пов'язані з втратою альтернативних можливостей і є упущеним прибутком через помилки.

Концепція бухгалтерського обліку витрат в рамках ділових процесів з'явилася однією з останніх і зараз знаходиться в розвитку. В її основу була покладена ідея Д. Джурана про розподіл витрат на необхідні і зайві (в сучасному варіанті – "гроші затрачені" і "гроші втрачені"). Дана модель виходить з того, що виробничий облік – це облік системи процесів, що приносять прибуток організації [8].

Аналізуючи вітчизняні дослідження в області бухгалтерського обліку якості, ми можемо виділити три найрозвиненіших напрями:

- 1) вдосконалення бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- 2) перехід до комплексної системи бухгалтерського обліку внутрішньофірмових витрат на підприємстві;
- 3) розвиток бухгалтерського обліку витрат по процесах, що формують якість продукції.

Проблеми бухгалтерського обліку витрат, у т.ч. витрат на забезпечення і підтвердження якості продукції в теперішній час є об'єктом уваги учених і фахівців, серед яких О.В. Аристов [2], Ю.С. Бурдин [5], Ф.Ф. Бутинець [6], К. Друри [7], А.В. Корж [9], Н.Т. Лабинцев [11], П.П. Новиченко, Т.Д. Попова [14], К.М. Рахлін, Л.Е. Скріпко [16 - 21].

Викладення основного матеріалу дослідження.

Таким чином, існуюча концепція управління витратами на якість продукції ґрунтується на бухгалтерському обліку, економічний аналіз, планування і контроль Визначальною функцією в цій концепції є облікова, оскільки неможливо аналізувати, а тим більше планувати витрати на якість продукції, якщо не мати даних про них, і ці дані може надати тільки бухгалтерський облік.

Якщо проаналізувати вітчизняний досвід щодо методики бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, то можна стверджувати, що основна частка досліджень з цього питання припадає на останні 15 років. Відсутність достатньої уваги до бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції до 1995 р. можна пояснити двома основними причинами. По-перше, вимоги, що відносяться до фінансових аспектів систем 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 продукції – процес достатньо складний і трудомісткий, який вимагає вкладення додаткових ресурсів і наявність навченого персоналу економічних служб. Діяльність, направлена на організацію бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції, не регламентована якими-небудь документами (стандартами, вимогами). Крім того, якщо система менеджменту якості створюється на базі вже діючої на підприємстві системи загального менеджменту шляхом внесення в неї певних змін і доповнень, то запровадження економічних (фінансових) аспектів якості часто вимагає створення абсолютно нової, відмінної від існуючої на підприємстві, обліково-аналітичної системи .

Таблиця 1. Помилки і факти при запровадженні на підприємстві системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції

Помилки	Факти
1. Витрати на якість продукції складають приблизно 1-2 % в загальному об'ємі витрат підприємства	1. Витрати на якість продукції складають до 20 % загальних витрат
2. Організувати систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можливо на основі існуючого фінансового обліку	2. Бухгалтерський облік витрат на якість продукції – самостійний підрозділ виробничого (управлінського обліку), організувати який на основі фінансового обліку досить складно
3. При організації на підприємстві бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можна скористатися типовою методикою обліку	3. Система бухгалтерського обліку витрат на якість продукції будується індивідуально, виходячи з особливостей підприємства і системи менеджменту якості
5. Організацією системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції повинна займатися служба якості	5. Фахівці служби якості не мають ні навиків ведення бухгалтерського обліку витрат і їх аналізу, ні можливостей для реалізації і ведення даної роботи
6. Ведення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції дозволить швидко досягти помітних позитивних фінансових результатів	6. Ведення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції дозволяє розв'язати тільки фінансові проблеми в системі менеджменту якості

Багато даних про елементи цих витрат не можна безпосередньо одержати з системи бухгалтерського фінансового обліку. Наприклад, на деяких підприємствах значну частину витрат на оцінювання і на внутрішні

Якщо до кінця 1997 р. фінансовими аспектами якості продукції займалися менш 30 % загальної кількості підприємств, що запровадили систему менеджменту якості відповідно до вимог міжнародного стандарту ISO серії 9000, то в 2000-ні роки ця цифра зросла майже до 70 % [18,21]. На сьогоднішній день мати систему бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції у себе в організації не тільки престижно, але і корисно, оскільки її наявність дає певні конкурентні переваги при участі в різних конкурсах і тендерах.

Бухгалтерський облік і економічний аналіз витрат на якість продукції – чисто внутрішня діяльність підприємства, тому важливо, щоб усередині нього було досягнуте взаєморозуміння і згода із суперечливих питань. Система обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції, яка не узгоджена з особливостями, що існують усередині підприємства, має дуже мало шансів на успіх.

Під організацією системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції необхідно розуміти комплекс заходів по встановленню порядку і методів збору, обробки, накопичення відомостей про витрати на якість продукції і доведення необхідної інформації до різних користувачів [11].

Як вже зазначалося, більшість підприємств вважає, що їх витрати на якість продукції не перевищують 2-5 % від виручки від продажів, оскільки вони застосовують тільки бухгалтерський облік, в якому витрати на якість приховані в собівартості або невідданих 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 недоступною [20].

Для того, щоб розібратися, чому в більшості випадків навіть на підприємствах, що мають сертифіковану систему якості, практично не розроблена і не використовується система бухгалтерського обліку витрат на якість продукції і що ж є причиною відмови від використання фінансових механізмів в системі менеджменту якості підприємства, необхідно зрозуміти, які очікування вкладають керівники в роботи по запровадженню економічних аспектів якості, і що відбувається в реальності. Дані опитування керівників досліджуваних підприємств дозволяють виділити основні наявні помилки щодо економічних аспектів якості продукції, приведені в табл. 1.

Необхідно згадати, що в даний час найбільш розповсюдженими є наступні методи оцінки витрат на якість продукції з орієнтацією на: групування на попереджувальні витрати, на контроль і усунення дефектів [3]; групування на відповідність і усунення невідповідності [4].

Перший метод на сьогоднішній день може застосовуватися промисловими підприємствами для оцінки витрат на забезпечення якості продукції, що випускається. Другий підхід використовуватися в будь-якій сфері діяльності при оцінці витрат на забезпечення якості бізнес-процесів.

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 фінансового обліку на різних підприємствах вказують на важливість створення на кожному підприємстві, яке впроваджує програму управління витратами на якість або не має такої програми, власної, докладної, внутрішньої методики обліку цих витрат.

Розробку методики краще всього починати з вивчення робочого плану рахунків, в якому міститься опис всіх рахунків, що використовуються підприємством. 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 пошуку необхідної інформації з використанням існуючих рахунків. Крім того, вживана термінологія повинна бути зрозумілою для тих, хто буде нею користуватися. Слід прагнути максимальної простоти і ясності визначень елементів витрат на якість.

При розробці процедури не треба піклуватися про віднесення спірного елемента витрат до "правильної" категорії. Кінцева мета програми – зниження сумарних витрат на якість. Окремі складові витрат можуть розподілятися по категоріях тим способом, який найбільшою мірою відповідає інтересам підприємства. Рішення залежить від того, наскільки ця складова витрат важлива для досягнення цілей програми, але у будь-якому випадку забезпечення однорідності збираних даних важливе для бездоганності їх класифікації.

Ще одна проблема, що виникає при розробці методики, полягає в обґрунтованості включення в неї правил бухгалтерського обліку ключових елементів витрат на якість продукції. Наприклад, якщо деякі види виробничих відходів прийнято враховувати на окремому рахунку, але їх вартість незначна, то підприємство має право відмовитися від їх обліку. З другого боку, якщо не передбачено окремого рахунку для великих витрат, пов'язаних з рішенням проблем, що виникають у споживачів, підприємство може вирішити розпочати облік цих витрат.

Внесення змін в систему бухгалтерського обліку на перших етапах реалізації програм може спричинити деяке збільшення витрат на якість продукції. Про це треба пам'ятати із самого початку, щоб попередити можливі розчарування керівництва, яке чекає раптового і різкого скорочення цих витрат після запуску програми.

Визначення витрат на якість продукції, яке застосовується на підприємстві, повинно відповідати його потребам і особливостям. На підставі одержаного досвіду ті або інші елементи витрат можуть вводитися, виключатися або об'єднуватися. В цьому питанні немає загальних рішень, придатних для будь-яких систем управління витратами на якість. Кожна система повинна гармонувати з існуючою в компанії системою бухгалтерського обліку і відповідати реальним потребам компанії в підвищенні якості.

Потрібно відмітити, що при побудові механізму бухгалтерського обліку витрат на якість продукції на українських підприємствах виникають певні труднощі. Відомо, що виділення витрат на якість обліковою документацією, що існує в Україні, не передбачено. Витрати на якість продукції 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 продукції з'являються за допомогою допоміжної реєстрації, розрахунку по даним і фактам, зібраним від різних підрозділів організації.

Систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції можна створити на основі діючого плану бухгалтерських рахунків, ввівши в систему обліку витрат по видах діяльності програму для обробки даних за

витратами на якість. Здійснення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції вимагає не тільки регулярного оновлення бази даних за витратами на якість, але і її постійного розвитку і вдосконалення.

Таким чином, з метою аналізу і управління процесом підвищення якості необхідна організація локального (відокремленого) бухгалтерського обліку витрат на якість продукції від інших видів виробничих і невиробничих витрат. З метою координації та підготовки необхідної інформації для управління із загальної системи бухгалтерського обліку підприємства виділяється управлінський облік як складова частина управління, у т.ч. витратами на якість продукції [13].

За діючою системою бухгалтерського обліку витрати на якість продукції обліковуються у складі інших виробничих витрат загальною сумою на рахунку 23 "Виробництво". Крім того, витрати, пов'язані з якістю можна знайти у складі інших витрат на рахунках 39 "Витрати майбутніх періодів", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" тощо. В результаті витрати, пов'язані з якістю продукції, знеособлюються.

При цьому в економічній літературі по даному питанню склалося декілька точок зору, наприклад: величину додаткових витрат на підвищення якості продукції треба визначати як різницю між її собівартістю до і після покращення якості продукції; відображати ці витрати на рахунку 23 "Виробництво" окремою статтею; додаткові витрати розшифровувати у додатках до калькуляційного листа [15]. 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 порядку: "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 продукції, тобто у розрізі окремих центрів відповідальності. За дебетом його протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю продукції, а по закінченню місяця з його кредиту будуть списуватися на рахунки "Виробництво", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Брак у виробництві", "Витрати майбутніх періодів" тощо [12].

Вважаємо, що коло питань, пов'язаних з процедурною стороною організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції полягає у розробці плану рахунків, первинних документів, звітних форм для різних цілей і рівнів управління, системи документообігу і інформаційних потоків, варіантів розподілу накладних витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість.

В системі фінансового обліку всі перераховані питання регламентуються в першу чергу нормативними документами. Вибір методів і вимог до організації управлінського обліку, на відміну від фінансового, не регламентується нормативними актами. Він ведеться за правилами, встановленими самою організацією з урахуванням специфіки її діяльності і запитів користувачів.

На відміну від фінансового, формування управлінського обліку повинно відбуватися з участю не тільки бухгалтерії, але і інших підрозділів організації (у тому числі служби управління якістю). Це зв'язано з тим, що окремі види діяльності (процеси) в організації мають індивідуальні умови формування витрат, пов'язані з виконанням різних дій і ухваленням різних управлінських рішень, що обумовлює різні вимоги до внутрішньої інформації для різних підрозділів.

Наприклад, для організації управлінського обліку витрат на якість продукції необхідна інформація:

– про витрати на виконання окремих заходів щодо забезпечення і поліпшення якості продукції (попереджувальні, контрольні тощо) для економічного аналізу і оцінки ефективності всього комплексу даних витрат;

– про склад даних витрат в розрізі окремих дій для цілей контролю і пошуку резервів можливого зниження витрат, що не впливають на якість продукції;

– про розмір і структуру витрат, пов'язаних з якістю, за окремими видами продукції;
 – про витрати на якість продукції у розрізі окремих стадій виробництва.

Тому для цілей організації управлінського обліку витрат на якість продукції необхідно розробити:

1. Єдиний реєстр видів витрат, пов'язаних з якістю продукції;
2. Форми первинних облікових документів, які застосовуються для оформлення фактів господарської діяльності, пов'язаних із здійсненням витрат на якість продукції;

3. Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні і аналітичні рахунки, необхідні для побудови системи обліку витрат на якість продукції;

4. Правила документообігу і технологію обробки облікової інформації;

5. Форми документів для внутрішньої управлінської звітності, сформовані на основі реєстрів управлінського обліку (з урахуванням запитів користувачів на різних рівнях управління).

Таким чином, для того, щоб створити систему обліку, що дозволяє одержати достовірні дані про витрати на якість продукції, необхідно послідовно виконати наступні кроки (рис.1).

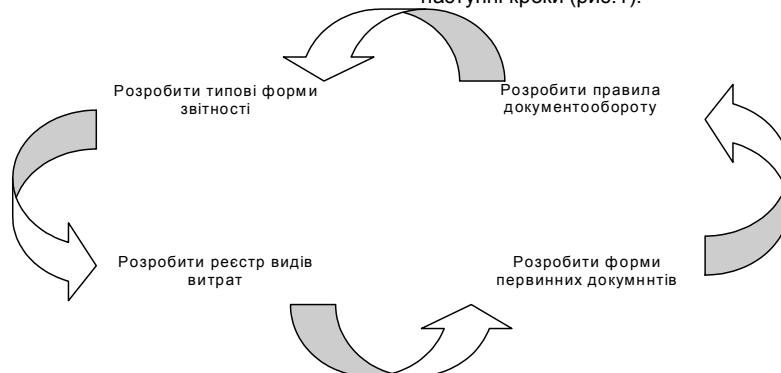


Рис. 1. Послідовність створення системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції

Перш за все необхідно розробити єдиний реєстр видів витрат, пов'язаних з якістю і визначити критерії їх визнання, оскільки це необхідно для формування інформації в цілях складання звітності (табл. 2).

Необхідно врахувати, що є суттєва різниця між критеріями визнання витрат взагалі і витрат на якість продукції, а саме:

1. Витрати на якість повинні бути безпосередньо пов'язані з вимогами щодо забезпечення, підтвердження і поліпшення якості, що підтверджується відповідними документами;

2. Такі витрати повинні володіти здатністю здійснювати вплив на забезпечення вимог, що пред'являються до якості продукції.

Таблиця 2. Критерії визнання витрат

Критерії визнання витрат відповідно до ПСБО 16 "Витрати"	Критерії визнання витрат на якість продукції
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, а також її підтвердження та поліпшення, 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, її підтвердження та поліпшення
-	Здатність здійснювати вплив на забезпечення вимог, що пред'являються до якості

Що стосується групування, то створення аналітики для подальшого бухгалтерського обліку витрат на якість продукції повинне починатися з визначення принципів угруповання цих витрат. В практиці роботи українських компаній найбільше поширення набули угруповання по економічних елементах (видах) витрат; по статтях калькуляції; по місяцях 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 продукції, то укрупнено можна виділити витрати на попередження появи дефектів; витрати на контроль якості продукції; витрати на підтвердження і поліпшення якості; витрати, пов'язані з появою дефектів. Витрати, груповані по економічних елементах, завжди первинні і не містять похідних витрат.

Угруповання витрат по статтях калькуляції дозволяє проаналізувати, на які цілі витрачаються ресурси.

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

Вибір типу угруповання витрат визначається специфікою підприємства. Базою для угруповання витрат може служити і вид продукції, і центри відповідальності. Вважаємо, що 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 бухгалтерського обліку витрат на якість продукції з погляду видів ресурсів, напрямів їх використання і місць виникнення витрат можна представити у вигляді куба (рис.2). На практиці при створенні аналітики для бухгалтерського обліку витрат на якість продукції 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 бухгалтерський 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.

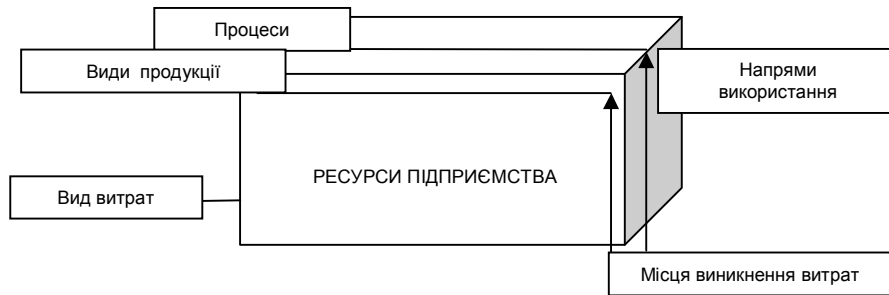


Рис. 2. Структура витрат на якість продукції

Розробка плану рахунків бухгалтерського обліку з необхідним рівнем деталізації також є важливим організаційним питанням. Для організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пропонується використовувати рахунок 29 "Витрати на якість продукції" розділу II "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Використання рахунка для бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пов'язане з розробкою детального плану рахунків з урахуванням особливостей процесу "Облік витрат на якість продукції".

Деталізація рахунків бухгалтерського обліку визначається, перш за все, особливостями обліку даних витрат, вимогами до формування звітності і напрямками економічного аналізу, які здійснюватимуться за даними обліку. Наприклад, для цілей економічного аналізу і управління витратами на якість продукції в плані рахунків необхідне уточнення всіх даних витрат :

- в розрізі окремих видів витрат;
- по різних видах продукції;
- за видами технологічних процесів.

Для виконання цих вимог загальна схема бухгалтерського обліку витрат на якість продукції здійснюється на спеціальних субрахунках: 29.1 "Витрати на якість за видами", 29.2 "Витрати за об'єктами" і 29.3 "Витрати за процесами" з подальшою деталізацією (введенням аналітичних рахунків).

Висновки і перспективи подальших досліджень.

Таким чином, в системі бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції значна частина витрат на якість продукції розосереджена і знеособлена, що не дозволяє аналізувати їх розподіл і динаміку, знаходити шляхи поліпшення якості. Тим самим ускладнюється реалізація одного з основних принципів ISO 9001:2000 – принципу безперервного поліпшення, мета якого – скорочення витрат, економія витрат і поліпшення якості продукції. Для організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пропонується ввести у використання рахунок 29 "Витрати на якість продукції" розділу II "Запаси" Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Для відображення витрат на якість у розрізі їх видів, за об'єктами і місцями виникнення доцільно використовувати субрахунки: 29.1 "Витрати на якість за видами", 29.2 "Витрати за об'єктами" і 29.3 "Витрати за процесами" з подальшою деталізацією (введенням аналітичних рахунків).

Перспективними напрямками досліджень з даної проблематики є забезпечення однозначності ідентифікації витрат на якість продукції в первинних документах шляхом організації облікових номенклатур за напрямом "Облік витрат на якість продукції" (первинний облік) та розробки алгоритму формування інформаційної бази про дані витрати.

Список використаної літератури:

1. Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Нужна ли нам "система экономики качества"? Неужели да? / Ю.П. Адлер, С.Е. Щепетова // Стандарты и качество. 2001. – № 12. – С. 68-70. 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". – 2001. – 28 с. 4. Британский стандарт BS 6143:1990 "Руководство по экономике качества". Часть 2. "Модель предупреждения, оценки и отказов" / BS 6143: 1990 "Guide to the economics of quality". Part 2. "Prevention, appraisal and failure model" / М.: НТК "Трек". – 2001. – 24 с. 5. Бурдин Ю.С. Учет затрат и управление качеством продукции [Электронный ресурс] / Бурдин Ю.С. – Режим доступа: <http://www.tisbi.ru/science/vestnik/2007>. – Заголовок з екрану.

6. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; За ред. Ф.Ф. Бутиця; Міністерство освіти і науки України, Житомирський державний технологічний ун-т. – 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: Руга, 2006. – 528 с. 7. Друри К. Управленческий и производственный учет: учебник / Друри К.; пер с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 157-237. 8. Канивец А.Н. Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия / А.Н. Канивец, Б.И. Герасимов, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2005. – 144 с. 9. Корж А.В. Экономический анализ премий качества / А.В. Корж, Б.И. Герасимов, А.Ю. Сизикин. Под науч. ред. д-ра экон. наук Б.И. Герасимова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 80 с. 10. Кросби Филипп. Качество и я. Жизнь бизнеса в Америке / Филипп Кросби. – М.: Стандарты и Качество, 2003. – 264 с. 11. Лабунцев Н.Т. Учет и аудит затрат на улучшение качества продукции и услуг / Н.Т. Лабунцев, Т.Д. Попова. – М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2004. – 136 с. 12. Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): дис.. канд. экон. наук / 08.00.09 Морозова-Герасимович Наталія Анатоліївна – К., 2003. – 197 с. 13. Нападowska Л.В. Управлінський облік в системі гірничорудних підприємств: дис. д-ра экон. наук / 08.06.04 Нападowska Любова Василівна. – К., 2002. – 437 с. 14. Новиченко П.П. Учет затрат на улучшение качества продукции / П.П. Новиченко, Т.Д. Попова. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 104 с. 15. Попова Т.Д. Концепция управленческого учета и аудита в системе обеспечения качества продукции и услуг: автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук / Т.Д. Попова. – Ростов-на-Дону, 2002. – 25 с. 16. Рахлин К.М. К вопросу о затратах на качество / К.М. Рахлин, А.К. Куташов, В.В. Крет // Стандарты и качество. – 1982. – № 4. – С. 37-38. 17. Рахлин К.М. Принципы планирования и учета затрат на качество / К.М. Рахлин., Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 2000. – № 3. – С. 60-62. 18. Скрипко Л.Е. Практика применения экономических методов в СМК на российских предприятиях / Л.Е. Скрипко // Экономика качества. Сер. Все о качестве. Отечественные разработки. – М.: НТКТрек, 2001. – Вып. 4. – С. 46-50. 19. Скрипко Л.Е. Экономические аспекты системы менеджмента качества: учебное пособие / Скрипко Л.Е. – СПб.: "Конфлакс", 2004. – 70 с. 20. Скрипко Л.Е. Экономика качества: тенденции и перспективы развития / Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 2003. – № 1. – С. 68-71. 21. Скрипко Л.Е. Экономические аспекты в системах менеджмента качества: результативность и эффективность [Электронный ресурс] / Л.Е. Скрипко. – Режим доступа <http://www.quality.eur.ru>. – Заголовок з екрану. 22. Тейлор Принципы научного менеджмента: [Электронный ресурс] / Ф.У. Тейлор. – Режим доступа: <http://www.improvement.ru/bibliot/>. – Заголовок з екрану. 23. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции (Total quality control): Сокр. пер. с англ. / Авт. предисл. научн. ред. А.В. Гличев. – М.: Экономика, 1986. – 471 с. 24. Шоттмиллер Дж. Затраты на качество стимулируют процессы непрерывного совершенствования / Дж. Шоттмиллер // Методы менеджмента качества. – 2003. – №2. – С. 4-9. 25. Joseph M. Juran, A.B. Godfrey Juran's Quality Handbook McGraw-Hill. – 1999. – 1730 с. 26. Shewhart W. Statistical Method from the Viewpoint of Quality Control. – N.Y.: Dover Publ., Inc., 1939 (reprint 1986). – 163 с.

ТИМПИЄНКО Ірина Юрївна – доцент кафедри обліку і аудиту Вінницького фінансово-економічного університету

Наукові інтереси:

– облік і економічний аналіз витрат на якість продукції