

## МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВТРАТ ВІД БРАКУ У ВИРОБНИЦТВІ

*Визначено вплив організації системи внутрішнього контролю на виникнення браку у виробництві. Надано пропозиції у даній сфері для прийняття оперативних управлінських рішень*

**Постановка проблеми.** Підвищення технічного рівня та якості продукції визначає темпи науково-технічного прогресу та зростання ефективності виробництва, а також у цілому істотно впливає на інтенсифікацію економіки, конкурентоспроможність вітчизняної продукції, формування конкурентних переваг підприємств і життєвий рівень населення України [7, с. 49].

Процес виготовлення високоякісної продукції неможливий без налагодження дієвої системи контролю. Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів господарювання багато в чому сприяє раціональна організація системи внутрішнього контролю. Одним із завдань такого контролю є вдосконалення організації й управління виробництвом, визначення резервів його зростання. Він повинен здійснюватися на всіх стадіях кругообороту капіталу підприємства, надавати науково обґрунтовану оцінку господарським операціям. Проведення внутрішнього контролю має надавати можливість виявити відхилення та здійснювати певні коригування щодо рівня якості продукції.

Проведення внутрішнього контролю якості продукції зумовлює для підприємства появу значних витрат. Тому одним із завдань для управлінців особливо за сучасних кризових умов функціонування економіки, є оптимізація процесу контролю, тобто найефективніше його проведення з якомога меншими витратами. У зв'язку з цим виникає необхідність дослідження питань, пов'язаних з проведенням внутрішнього контролю браку у виробництві, оптимізацією даного процесу, впливом на якість продукції та на величину витрат, пов'язаних з його здійсненням.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням контролю якості продукції присвячено ряд праць вітчизняних і зарубіжних науковців: В. Бочарова [2], Ю.П. Васильєва [3], В.В. Єфімова [6], Н.Д. Ільєнкової [8], Є.М. Карпенка [9], С.А. Ламоткіна [10], М.Г. Миронова [14], Е.Е. Міллера [13], Н.І. Новицького [18], Дж. Риггса [20], А. Фейгенбаума [25]. В їх працях висвітлені питання, пов'язані з організацією контролю якості, проте лише у деяких з них, зокрема В. Бочарова [2], В.І. Гончарика [5], Н.А. Морозової-Герасимович [16], П. Токманова [23], Ч.Т. Хорнгрена [26], ґрунтовно розглядаються питання контролю втрат від браку у виробництві, підкреслюється важливість вирішення такого наукового завдання, як забезпечення підвищення якості продукції на основі зниження рівня браку у виробництві шляхом ефективного його внутрішнього контролю.

**Мета дослідження** полягає у визначенні впливу організації системи внутрішнього контролю на виникнення браку у виробництві та забезпечення високої якості продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На основі проведеного ретроспективного аналізу наукових публікацій у провідних фахових науково-прикладних журналах з бухгалтерського обліку та навчальної літератури економічного спрямування можна стверджувати, що в більшості праць спостерігається різка критика бездіяльності підприємств стосовно низької якості

продукції, недостатньо ефективної системи контролю за якістю, відсутності обліку витрат від браку та контролю по його усуненню. Проте більшістю науковців не наведено ґрунтовних пропозицій щодо усунення виявлених проблемних питань. У ході дослідження, виявлено, що окремо контроль витрат від браку у виробництві не розглядається, а є складовою контролю якості продукції. Потрібно відмітити, що ряд авторів, зокрема, Ф.К. Маркевич [12] і Р.Б. Тянь [24] вважають основним суб'єктом здійснення контролю витрат від браку у виробництві відділ технічного контролю, зазначаючи, що контроль повинен здійснюватися на всіх стадіях технологічного процесу, починаючи з придбання сировини та матеріалів і закінчуючи реалізацією готової продукції.

Важливу роль при цьому відіграє бухгалтерський контроль, проведення якого є важливим етапом здійснення контролю як за браком, так і за якістю продукції в цілому, оскільки він фіксує дані, які в подальшому використовуються для порівняння та виявлення відхилень. Облікові дані дають можливість визначити ефективність контрольних процедур, адже усунення виявлених недоліків на початковому етапі дає змогу уникнути значних витрат на наступних етапах, включаючи втрати від браку.

Дослідник Ч.Т. Хорнгрен [26, с. 398] під внутрішнім контролем розуміє комплекс бухгалтерського й управлінського контролю, окремо розглядає їх методи та способи здійснення. Він зазначає, що бухгалтерський контроль охоплює методи та способи, які належать до забезпечення збереження цінностей, перевірки достовірності бухгалтерських документів та правильності відображення господарських операцій. Адміністративний (управлінський) контроль включає сукупність методів, а також інструкцій (наприклад, посадових), які допомагають управлінню, плануванню та контролю господарської діяльності підприємства (прикладом може бути бюджетування та подання звітів).

На нашу думку, можна вважати, що адміністративний контроль на основі бухгалтерської інформації допомагає розробляти та контролювати норми й нормативи. Однак ні бухгалтерський, ні управлінський контроль не може ефективно функціонувати без наявності відповідного середовища контролю, облікової політики та обмеження доступу як до об'єктів контролю, так і до інформації. Тому необхідно організувати ефективну систему контролю, а також передбачати відповідну її регламентацію в обліковій політиці підприємства.

Контроль якості продукції здійснюється на підприємстві на підставі визначених і зафіксованих у нормативних документах вимог до якості в ході виробничого процесу із виготовлення продукції. Однією з основних функцій контролю якості є попередження та профілактика дефектних виробів, що повинно забезпечувати такі завдання:

- перевірка відповідності якості продукції встановленим вимогам;
- попередження появи дефектів [19, с. 252].

Як бачимо, попередження появи дефектів (браку у виробництві) є одним з основних завдань контролю якості. Адже, чим менший відсоток браку, тим більше якісної продукції виробить підприємство та отримає запланований прибуток.

Необхідно зазначити, що підґрунтям для організації контролю якості продукції повинна бути створена відповідна політика із забезпечення якості продукції на підприємстві. Ця політика повинна відповідати Міжнародним стандартам якості, якщо керівництво підприємства прагне досягти міжнародного рівня визнання

продукції. Для утвердження філософії якості в Україні функціонує Українська Асоціація якості, яка має право видавати підприємствам відповідні сертифікати якості міжнародного зразка. Тому важливо, щоб підприємство створило власну систему визначення якості продукції, виконання та дотримання якої давало б змогу отримувати сертифікати якості міжнародного зразка.

Досягненню високого рівня якості сприяє цілеспрямований та дієвий контроль, який базується на достовірних даних про якість вироблених виробів. У процесі контролю доцільно виявити відхилення шляхом співставлення фактичного рівня якості продукції із запланованим рівнем; визначити фактори, які впливають на відхилення; оцінити кількісний вплив кожного фактора на показники, які характеризують якість діяльності всього підприємства.

В якості інформаційної бази для проведення контролю використовується нормативно-довідкова, планова та обліково-звітна документація. Нормативно-довідкова документація – це стандарти та методичні матеріали: комплексна система управління якістю продукції; планування підвищення якості продукції, яка виготовляється; контроль якості продукції в процесі виробництва; самоконтроль якості продукції; оформлення, облік і аналіз браку у виробництві; організація гарантійного та післягарантійного ремонту товарів; бездефектна розробка технічної документації; проведення нагляду за дотриманням режимів, умов і правил експлуатації; організація зберігання та відпуску у виробництво матеріалів, напівфабрикатів та комплектуючих виробів; заводська атестація деталей, збірних одиниць та виробів; збір та обробка оперативної інформації про якість продукції у процесі виробництва.

Планова документація – план підвищення якості продукції, план здачі продукції за категоріями якості, встановлені норми та нормативи в бюджетах підприємства. Обліково-звітна документація – акт про брак, відомість обліку втрат у виробництві, журнал про брак, звіт про виконання плану з собівартості товарної продукції, журнал обліку претензій, звіт про технічний рівень виготовленої продукції [11, с. 91].

Джерелами інформації для проведення контролю можуть бути відомості про виробіток продукції та її якість, накази та розпорядження керівництва об'єднань з якості продукції, матеріали груп народного контролю, відомості про отримані рекламації та претензії з якості та комплектності продукції, а також пропозиції споживачів щодо покращання якості виробів.

Для ефективного проведення контролю якості продукції велике значення має об'єктивна оцінка якості праці виконавчих підрозділів. Для цього необхідна відповідна оперативна та періодична інформація, яка отримується у вигляді звітів від внутрішньовиробничих підрозділів підприємства за відповідними негативними показниками, що враховуються при характеристиці їх роботи: несвоєчасне виконання заходів щодо якості та розгляду претензій, порушення усталеного порядку робіт; наявність обґрунтованих претензій до виконавців; порушення правил трудового розпорядку, технологічної дисципліни, правил експлуатації та складу обладнання; запуск у роботу матеріалів, заготовок, покупних виробів, які не пройшли приймання або забраковані технічним контролем; несвоєчасне прийняття заходів щодо попередження браку; невиконання місячного плану робіт; брак з вини виконавців; невиконання планів зниження трудомісткості; зауваження стосовно якості збору, регулювання та випробування продукції; затримка випробувань і

приймання готових виробів; несвоєчасне забезпечення робочих місць матеріалами, інструментами, робочим обладнанням; незабезпечення виробничих дільниць технічною документацією; невідповідність упаковки та неправильне зберігання матеріалів і готової продукції; порушення планового співвідношення між зростанням продуктивності праці та рівнем середньої заробітної плати; несвоєчасний розгляд винаходів і раціоналізаторських пропозицій та розрахунок економічної ефективності від їх застосування; несвоєчасна передача в ремонт електровимірювальних приладів; наявність рекламацій від споживачів з вини виконавців; помилкове відвантаження продукції споживачам чи неправильне надання звітів, які зумовили відмову від оплати [11, с. 96].

Організація та правильне управління системою контролю якості на всіх рівнях і стадіях сприяє високій ефективності діяльності підприємства в сфері підвищення якості продукції. Контроль якості продукції на підприємстві спрямований на попередження випуску та реалізації споживачу недоброякісної продукції. Для досягнення цієї мети на підприємствах організовані служби контролю якості. Їх діяльність регламентується відповідно до затверджених положень, складених на основі Типових положень про відділи чи управління технічного контролю якості виробничого підприємства.

Щоб довести значення вчасного контролю якості та його вплив на величину браку розглянемо приклад, в якому відображено час контролю якості на різних стадіях виробництва, його вплив на розмір браку в межах норми та браку понаднормово. Припустимо, що брак в межах норми складає 10 % від загальної кількості виробів, які проходять контроль якості в штампувальному цеху корпорації Dana. Корпорація займається виготовленням деталей для автомобілів. Витрати на обробку списуються рівномірно протягом виробничого циклу.

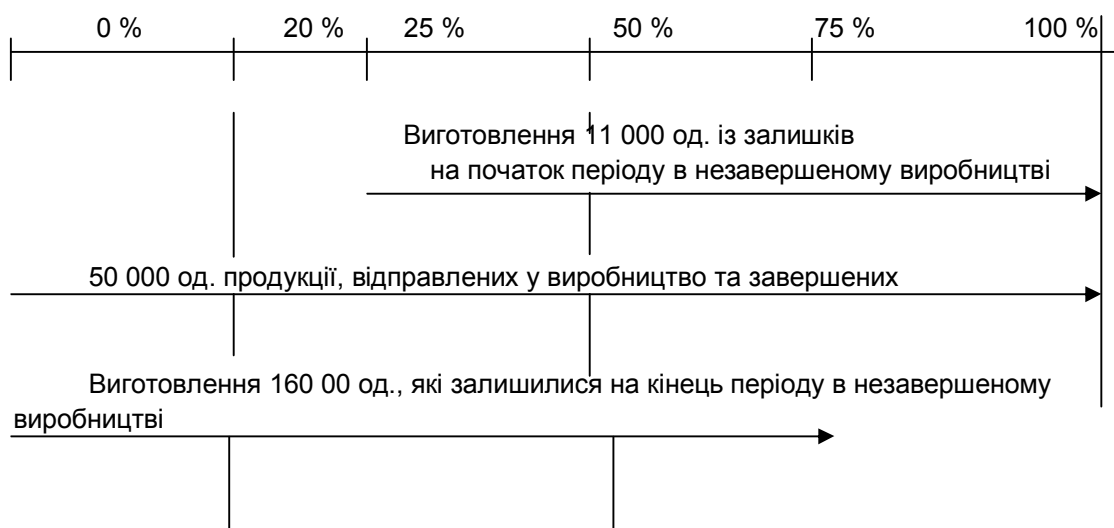
Розглянемо три ситуації: контроль якості проводиться на стадіях 20, 50, 100 % завершення виробництва. В кожній ситуації кількість браку однакова – 8 тис. виробів. Необхідно звернути увагу на те, як змінюється кількість бракованих виробів у межах норми та понаднормово. Брак у межах норми розраховується виходячи з кількості нормальних одиниць продукції, які пройшли контроль якості в звітному періоді.

**Таблиця 1. Контроль якості продукції за стадіями виробництва**

	<i>Кількість виробів: контроль якості на стадіях</i>		
	<i>20 % готовності</i>	<i>50 % готовності</i>	<i>100 % готовності</i>
Залишок у незавершеному виробництві на початок звітної періоду (25 %)	11000	11000	11000
Відпущено у виробництво в жовтні	74000	74000	74000
Витрати матеріалів	85000	85000	85000
Кількість готової продукції (85000 – 8000 од. браку – 16000 залишок на кінець)	61000	61000	61000
Брак в межах норми	6600	7700	6100
Брак понад норму (8000 од. браку – брак в межах норми )	1400	300	1900
Залишок у незавершеному виробництві на кінець звітної періоду (75 %)	16000	16000	16000
Витрати за даними бухгалтерського обліку	85000	85000	85000

Джерело: [26, с. 774]

Відповідно до вищенаведеної умови при її графічному відображенні можна побачити, що вертикальні лінії (рис. 1) позначають кількість одиниць продукції, які пройшли контроль якості на стадіях 20, 50 і 100 % готовності. Потрібно звернути увагу на те, що на відмітці 20 % вертикальна лінія перетинає дві горизонтальні: одну, яка утворює 50 тис. од. продукції, відправлених у виробництво і завершених, та другу, яка означає виготовлення 16 тис. од., які залишилися на кінець періоду в незавершеному виробництві.



**Рис. 1.** Вплив контролю якості на виробництво якісної продукції

Джерело: [26, с. 774]

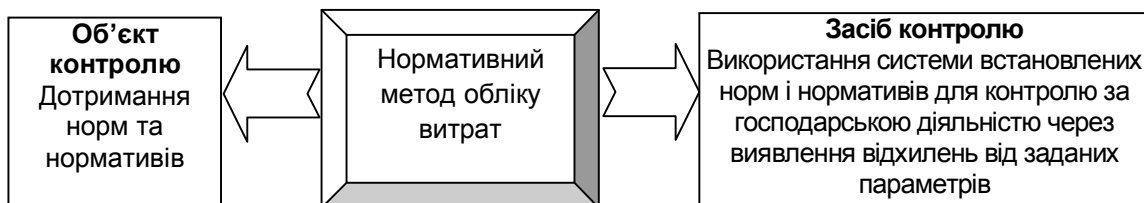
Організація контролю якості здійснюється шляхом вирішення типових завдань контролю за рівнями управління. Так, на рівні підприємства вирішуються такі завдання: координація діяльності підрозділів технічного контролю; контроль якості готової продукції, комплектуючих виробів, сировини, матеріалів; участь в удосконаленні та оновленні методів і засобів контролю; участь у розробці заходів з покращання якості продукції та підготовка її до державної атестації; впровадження системи автоматизованого контролю; облік та аналіз браку, рекламаций; встановлення порядку переведення робітників та підрозділів на самоконтроль; інспекційний контроль якості продукції.

У виробничих підрозділах підприємства вирішуються наступні завдання: здійснення контролю операцій з використанням системи автоматизованого контролю, передбачених технологічним процесом та узгоджених з відділом технічного контролю; контроль технологічних процесів, комплектації продукції, її упаковки, маркування; оформлення документів за результатами контролю; організація робіт з покращання якості продукції [21, с. 138].

На думку проф. Л.В. Нападовської [17, с. 124], основним недоліком в організації контролю витрат від браку є те, що кожен із функціональних відділів, на які покладено функції контролю, вирішують вузько функціональні завдання, які часто не відповідають стратегічним напрямкам діяльності підприємства. Крім того, вони у більшості випадків не пов'язані між собою, більше того, суперечать один одному, чим наносять збитки всій системі контролю, зокрема організації контролю витрат.

Потрібно наголосити на тому, що внутрішній контроль витрат від браку є необхідним для застосування нормативного методу витрат. Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий за такої організації та методології обліку, коли причини змін собівартості, допущених перевитрат і відхилень та отримання економії засобів проявляється в щоденному процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Систематичний контроль за господарською діяльністю підприємства дозволяє контролювати виконання встановлених норм. Поточний контроль дозволяє виявляти відхилення фактичних витрат браку від поточних встановлених норм, що впливає на їх перегляд та зміну. Попередній контроль витрат від браку на основі первинних документів та фіксації відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням місця їх виникнення, винних осіб та причин дозволяє розробити ефективні превентивні заходи. Для своєчасного й ефективного обліку відхилень від встановлених норм, які є основою застосування нормативного методу, необхідне застосування оперативного поточного контролю. Одним з видів відхилень від встановлених норм в системі нормативного обліку витрат є відхилення якості матеріалів від встановленого стандарту. Причиною даного виду відхилення може бути виникнення браку, тому ефективна система внутрішнього контролю може запобігти його появі, що сприятиме уникненню відхилень від встановлених норм та ефективного виробничого процесу.

Слід звернути увагу на те, що в системі контролю нормативний метод обліку витрат має подвійне значення, виступаючи одночасно об'єктом контролю через низку норм і нормативів та засобом контролю, адже нормативний метод обліку охоплює всі види господарських витрат (рис. 2). Можна стверджувати, що інформація контролю слугує основою для регулювання та коригування господарської діяльності та повинна задовольняти вимоги управлінського персоналу.



**Рис. 2.** Подвійна роль нормативного методу обліку витрат у системі внутрішнього контролю

Функція контролю, що базується на співставленні планових і фактичних даних вимагає чіткої взаємодії планового відділу та бухгалтерської служби. Однак, на практиці відокремленість планування й обліку призводить до того, що планові та облікові дані групуються за різними принципами, а отже, часто не сумісні. Крім того, на практиці планування витрат ведеться не на основі науково і технічно обґрунтованих норм, а за рівнем витрат попереднього періоду [4, с. 124].

Недоліки аналітичного обліку витрат від браку надзвичайно ускладнюють визначення меж відповідальності за втрати, призводить до суттєвого послаблення, а інколи повністю унеможливають здійснення контролю за втратами від браку.

Труднощі у здійсненні ефективного контролю пов'язані з тим, що ні у виробничих підрозділах, ні в бухгалтерській службі не здійснюється оперативне групування виявлених відхилень за причинами, винуватцями, відповідальними особами та підрозділами, в сфері впливу яких знаходяться ці витрати. Повна відсутність контролю на етапі стратегічного планування, який покликаний координувати здійснення всіх функцій системи управління, ще більше посилює функціональні інтереси відділів, що виконують ці функції. Організація контролю на етапі реалізації тактичних планів у незначній мірі сприяє успіху в діяльності підприємств [4, с. 125].

Отже, планування й облік втрат від браку як база для здійснення наступного контролю не забезпечують необхідною інформацією управлінський персонал для прийняття управлінських рішень.

Вважаємо за доцільне удосконалити організацію контролю втрат від браку у виробництві у наступних напрямках:

- організаційний і методичний зв'язок обліку та контролю;
- організація контролю браку на рівні стратегічного планування, де контроль дає значний ефект у підвищенні ефективності діяльності підприємства;
- посилення оперативності виявлення, узагальнення та групування втрат від браку в розрізі центів відповідальності та місць їх виникнення;
- організація контролю на етапах постачання та реалізації.

Удосконалення організації наступного контролю браку у виробництві повинно бути направлено на узагальнення винуватців, причин та місць виникнення браку в цілому по підприємству, що дасть змогу проаналізувати та запобігти його виникненню в майбутньому.

Потрібно зазначити, що необхідним є поточне документування відхилень від встановлених норм технічно неминучого браку та зміни норм. Контрольні властивості планової і облікової інформації повинні реалізуватися у напрямі розширення статей витрат: втрати від виправного браку з вини працівника, втрати від невивправного браку з вини постачальника чи працівника та ін.

Рівень ефективності контролю втрат від браку залежить від якості документування, тому важливим є процес документування браку у виробництві. На думку Л.В. Нападівської, вирішити проблему отримання якісної первинної інформації можливо створивши систему первинного контролю, що ґрунтується на самоконтролі та взаємному контролі робітників, автоматизації збору, обробки та контролю інформації [4, с. 128].

На думку М.І. Шаповала, контроль браку здійснюється для задоволення внутрішніх потреб підприємства та спрямований на встановлення причин невідповідностей і можливостей проведення попереджувальних і коригувальних дій [22, с. 405].

Метою первинного контролю проф. Л.В. Нападівська вважає забезпечення якості первинної інформації як бази управління виробництвом. Первинний контроль дозволяє отримати якісну інформацію як базу для управління в реальному масштабі часу, забезпечуючи достовірність первинної інформації або в момент її отримання, або через короткий проміжок часу після здійснення господарської операції, виникнення явища, факту [4, с. 128].

З точки зору контролю ефективності виробництва, виникнення браку необхідно пов'язувати не лише з місцем його виникнення, а й центром відповідальності, винуватцем. Відхилення повинні фіксуватися в облікових документах не лише в абсолютній величині, слід обов'язково вказувати причину та винуватців їх виникнення.

Найбільш складним етапом у проведенні первинного контролю відхилень є "доведення" відхилень від місця виникнення до центру відповідальності, від факту наявності до їх зв'язку з діями конкретного робітника чи постачальника. Так, проф. Б.І. Валуєв [4, с. 129] пропонує встановити ступінь відповідальності за витрати не за місцем їх виникнення, а за можливістю впливу підрозділів на попередження їх виникнення. Запропоноване групування витрат дозволить здійснювати контроль за діяльністю відділів і служб підприємства, ступінь корисності функціонування яких, як справедливо зазначають деякі дослідники, характеризується не стільки величиною витрат на їх утримання, скільки величиною витрат, на які вони впливають.

З метою ефективного постійного контролю за господарською діяльністю на підприємстві створюється спеціалізований відділ – відділ внутрішнього контролю. Створення даного відділу повинно забезпечувати економічний ефект, а саме, ефективність від його функціонування повинна бути вищою за витрати, понесені на його створення. Вважаємо, що для малих підприємств доцільність створення даного відділу в організаційній структурі підприємства буде незначною, це пояснюється простим технологічним процесом, невеликою чисельністю працюючих та незначним обсягом господарських операцій. Для середніх і великих підприємств понесені витрати на створення відділу внутрішнього контролю окупляться в ході його господарської діяльності. При організації роботи служби внутрішнього контролю необхідно враховувати принципи організації контролю, особливості діяльності підприємства, а також передбачити лінійне підпорядкування даного відділу – безпосередня підпорядкованість керівнику (власнику), що допоможе уникнути конфлікту інтересів та зловживань з боку управлінського персоналу.

Необхідно зазначити, що бухгалтерська служба як суб'єкт контролю в системі здійснення внутрішнього контролю займає важливе місце. Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні функції в частині контролю за втратами від браку:

- вибір методу оцінки втрат від браку;
- перевірка правильності визначення фактичної суми втрат від браку;
- перевірка правильності погашення винними особами втрат від браку;
- нарахування заробітної плати та здійснення відрахувань до фондів соціального страхування працівників-винуватців браку, оплата праці працівників не причетних до виникнення браку у виробництві;
- розрахунок суми відшкодування постачальниками неякісних товарно-матеріальних цінностей з вини яких виник брак;
- розрахунок суми відшкодування постачальникам за зовнішній брак;
- ведення обліку виставлених і пред'явлених претензій;
- забезпечення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку відображення браку у виробництві.



Ефективність внутрішнього контролю багато в чому залежить від постановки основних завдань, які він повинен виконувати на підприємстві. З огляду на це слід відмітити, що основними завданнями організації контролю втрат від браку є наступні (рис. 3).



Рис. 3. Основні завдання організації контролю втрат від браку

Також потрібно навести приклад завдань і суб'єктів контролю втрат від браку на підприємстві див. (табл. 2).

Таблиця 2. Завдання та суб'єкти контролю втрат від браку

Вид контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
1	2	3
Попередній контроль	Оцінка обґрунтованості та своєчасності розробки планових показників втрат від браку по підприємству та в розрізі центрів відповідальності	Відділ внутрішнього аудиту, плановий відділ
	Вхідний контроль товарно-матеріальних цінностей	Відділ матеріально-технічного забезпечення
	Формування вимог положення про заходи морального та матеріального стимулювання працівників відносно виникнення браку	Керівники структурних підрозділів, управлінський персонал
	Планування здійснення тематичних перевірок вибіркового та суцільного контролю якості продукції	Керівники структурних підрозділів, управлінський персонал
Поточний контроль	Організація технологічних процесів: фіксація всіх відхилень і порушень від нормального його ходу	Керівники структурних підрозділів, відділ матеріально-технічного забезпечення
	Контроль втрат від браку в розрізі винуватців, причин, місць виникнення та центрів відповідальності	Відділ внутрішнього аудиту

*Продовження табл. 2*

1	2	3
	Контроль виявлених витрат від браку	Відділ внутрішнього аудиту, керівники структурних підрозділів
	Виявлення та діагностика проблем, що виникають при зміні технології виробництва та коригування планів і діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту, управлінський персонал
Наступний контроль	Контроль відхилень від планових норм	Бухгалтерська служба, плановий відділ
	Оцінка стану бухгалтерського контролю витрат від браку	Відділ внутрішнього аудиту
	Контроль законності списання витрат від браку	Відділ внутрішнього аудиту, бухгалтерська служба
	Виконання договірних зобов'язань у частині якості предмету договору (наявність браку)	Керівники структурних підрозділів
	Вивчення наявних причин виникнення браку у виробництві та розробка превентивних заходів	Керівники структурних підрозділів, плановий відділ

Запропонований системний підхід до організації контролю витрат від браку сприяє розмежуванню відповідальності за виникнення витрат від браку, а отже, його посиленню, що позитивно впливає на результати діяльності.

Слід відмітити, що ефективність від проведення внутрішнього контролю досягається за умови, що управлінський персонал буде брати до уваги інформацію контролю та приймати оперативні рішення, наприклад, зміна норм та нормативів – повинна формуватися гнучка система норм, яка дозволить уникнути неадекватної оцінки витрат поточним умовам господарювання та забезпечить досягнення високого рівня результатів діяльності. В сучасних умовах жорсткої конкуренції залишилися підприємства, які використовують систему норм та нормативів встановлену ще за радянських часів, що може призвести до значних збитків.

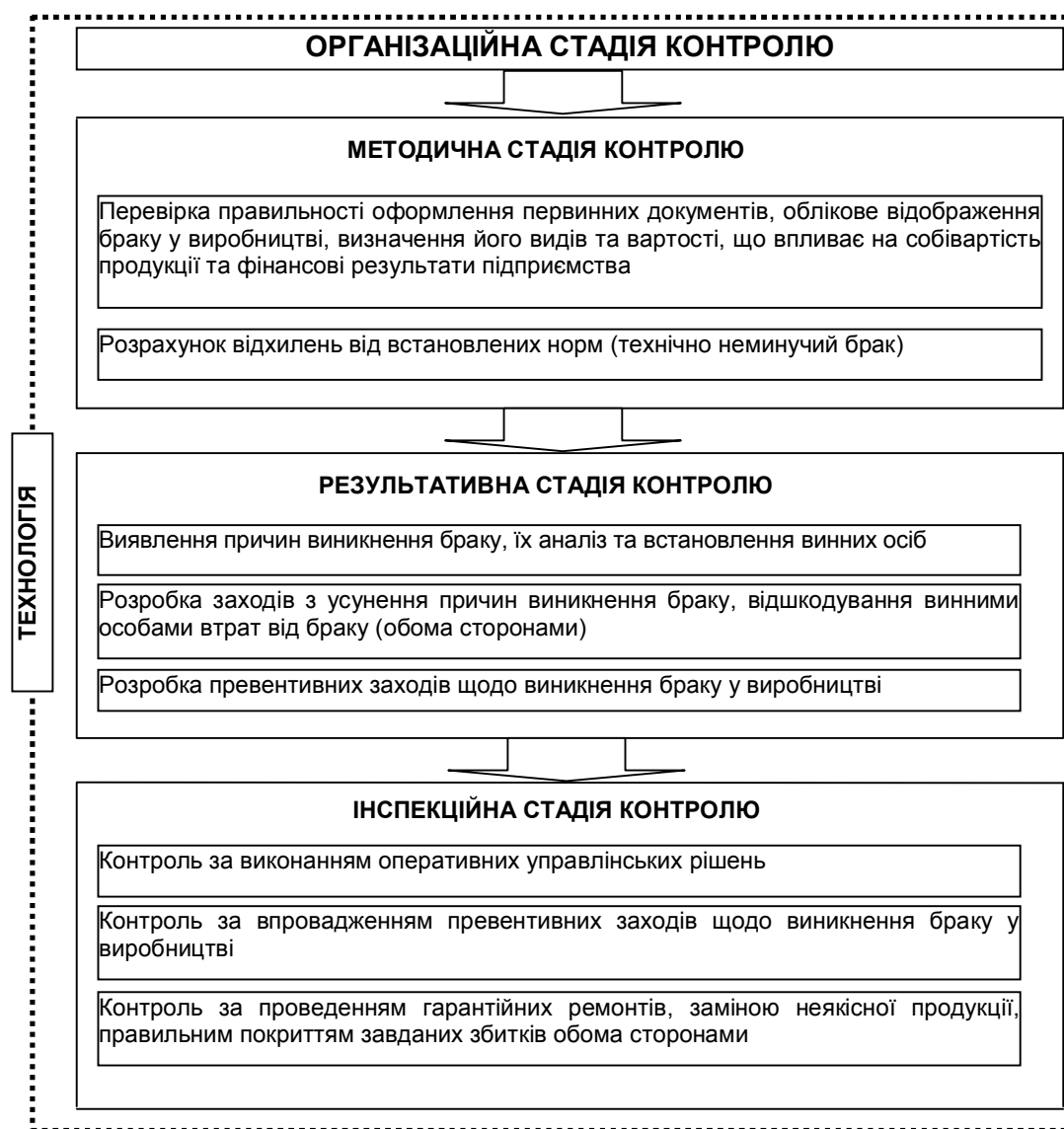
Система контролю якості продукції є сукупністю взаємозв'язаних об'єктів і суб'єктів контролю, видів, методів, засобів оцінки якості виробів і профілактики браку, що використовуються на різних етапах життєвого циклу продукції та рівнях управління якістю. Ефективна система контролю дозволяє в більшості випадків здійснювати своєчасну та цілеспрямовану дію на рівень якості продукції, що випускається, попереджати всілякі недоліки та збої в роботі, забезпечувати їх оперативне виявлення та ліквідацію з якнайменшими витратами ресурсів. Позитивні результати дієвого контролю якості можна виділити і в більшості випадків визначити кількісно на стадіях розробки, виробництва, реалізації, експлуатації (споживання) і відновлення (ремонт) продукції [27].

З огляду на це, запропоновано технологію контролю витрат браку у виробництві, що забезпечить контроль якості продукції в цілому. Технологія контролю передбачає сукупність послідовних етапів, які за їх функціональним призначенням можна згрупувати у стадії (організаційну, методичну, результативну, анспекційну), необхідність дотримання яких зумовлена виконанням завдань, поставлених перед суб'єктом контролю див. (рис.4).

Організаційна стадія контролю передбачає визначення: суб'єктів та об'єктів контролю, завдань, які слід вирішити у ході проведення контролю, джерел інформації, необхідної для здійснення контролю, вибору прийомів контролю.

Методична стадія контролю браку у виробництві полягає у перевірці правильності оформлення первинних документів, облікового відображення браку у виробництві, розрахунку відхилень від встановлених норм (технічно неминучий брак). Виявлення причин виникнення браку, їх аналіз і встановлення винних осіб – здійснюється на результативній стадії контролю.

Інспекційна стадія контролю втрат від браку у виробництві передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій.



**Рис. 4.** Технологія внутрішнього контролю втрат від браку у виробництві

Необхідно відмітити основні завдання служби контролю з перевірки операцій з обліку втрат від браку:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання втрат від браку;

– перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат від браку та їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат і калькулювання;

– підтвердження законності й правомірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій браку у виробництві (відшкодування втрат працівниками та контрагентами).

З метою ефективного запобігання та виявлення браку у виробництві необхідно також застосовувати технічний контроль, який є складовою технологічного процесу виготовлення та ремонту виробів, який повинен надавати інформацію для своєчасного та необхідного управління технологічним процесом, який починається з надходження на завод сировини, матеріалів і закінчує випуском готової продукції з наступним забезпеченням її придатності до експлуатації. Він необхідний для запобігання виникненню браку чи дефектів на кожній операції технологічного процесу [21, с. 137].

Технічний контроль виконується у вигляді вхідного контролю сировини, матеріалів і т.д., які надходять на підприємство, операційного та приймального контролю готової продукції. Такий контроль повинен охоплювати весь технологічний процес, щоб не допустити проникнення дефектних матеріалів, деталей на наступні операції технологічного процесу та неякісної продукції до споживача.

Потрібно зазначити, що організація технічного контролю якості на підприємстві повинна охоплювати сферу проектування, практичну організацію процесів контролю якості й управління виробничо-технологічними факторами та якістю продукції з метою забезпечення випуску продукції з таким рівнем якості, який повністю відповідає вимогам нормативно-технічної документації [19, с. 254]. Одним з проявів організації технічного контролю якості є розробка методів аналізу браку та дефектів.

В основу раціональної організації технічного контролю якості продукції на підприємствах покладено наукові принципи його організації, які впливають із загальних принципів організації виробництва. Вважаємо одними з основних принципів технічного контролю якості продукції є принцип:

– профілактичності – виходить з необхідності виконання однієї з функцій контролю, яка полягає в попередженні появи бракованих виробів у процесі виробництва. Цей принцип робить технічний контроль активним і передбачає постійний активний вплив на технологічний процес з метою недопущення дефектів;

– безперервності контролю – передбачає організацію проведення постійного контролю за операціями технологічного процесу з виготовлення продукції й оперативну ліквідацію виявлених недоліків, які можуть призвести до виникнення браку чи дефектів;

– комплексності контролю – передбачає комплексність охоплення контролем всіх елементів виробничого процесу (засобів і предметів праці) і всіх факторів, що визначають якість продукції під час її виготовлення (технічні, організаційні, економічні фактори виробництва, а також соціально-економічні фактори);

– економічності – вимагає проведення контролю витрат від браку у виробництві й якості в цілому з мінімальними витратами на виконання конкретних операцій. Цей принцип передбачає необхідність оптимізації вибору засобів і методів контролю на всіх стадіях діяльності підприємства.

При розробці принципів організації технічного контролю якості (втрат від браку у виробництві) за основу нами було взято принципи, запропонований Й.М. Петровичем [19, с. 255]. На його думку, в сучасних умовах технічний контроль стає одним з вирішальних засобів, які дозволяють підвищити продуктивність праці робітників, досягти скорочення втрат від браку.

Слід зазначити, американська промисловість почала переходити від традиційного технічного контролю до регулювання якості приблизно з середини 50-х років ХХ ст. Контроль якості почав розглядатися у вигляді організаційної проблеми, що вимагає створення єдиної системи управління якістю. Остання визначається як сукупність організаційних і адміністративних заходів, необхідних для забезпечення встановленого рівня якості. Ці заходи включають, зокрема, створення системи загального контролю якості (total quality control), яка стає важливою функцією управління, що охоплює всі види діяльності всередині підприємства і за його межами, включаючи аналіз кон'юнктури ринку, транспортування, зберігання, обслуговування [1, с. 217]. Тому можемо стверджувати, що США ще з середини 50-х років перейшли на новий рівень контролю якості (втрат від браку) на відміну від вітчизняних підприємств, на яких частково ще й досі застосовуються застарілі методи контролю.

У ринкових умовах господарювання істотно зростає роль служб контролю якості продукції підприємств у забезпеченні профілактики браку у виробництві, посилюється їх відповідальність за достовірність і об'єктивність результатів здійснюваних перевірок, недопущення поставки споживачам продукції низької якості.

Необхідність першочергового вдосконалення діяльності служб технічного контролю підприємств визначається їх особливим місцем у виробничому процесі. Так, безпосередня причетність до контрольованих об'єктів, процесів і явищ (у часі та просторі) створює працівникам контрольних служб найсприятливіші умови для:

- розробки оптимальних планів контролю, які базуються на результатах тривалого нагляду, аналізу й узагальнення інформації про якість початкових компонентів готової продукції, точність устаткування, якість інструменту та оснащення, стабільність технологічних процесів, якість праці виконавців й інші чинники, що здійснюють безпосередній вплив на якість продукції;

- попередження браку та забезпечення активної профілактичної дії контролю на процеси виникнення відхилень від вимог затверджених стандартів, технічних умов, параметрів діючих технологічних процесів тощо;

- своєчасного проведення в необхідному обсязі всіх передбачених контрольних операцій;

- цілеспрямованої оперативної зміни умов функціонування об'єкта контролю для усунення виникаючих збоїв в роботі та запобігання виробництву й постачанню споживачам виробів неналежної якості [27].

Контроль якості, здійснюваний відповідними підрозділами підприємств, є первинним (передуванням в часі) у відношенні до контролю з боку інших суб'єктів управління якістю. Ця обставина свідчить про необхідність першочергового вдосконалення діяльності служб технічного контролю на підприємствах. На деяких підприємствах вимогливість і об'єктивність працівників технічного контролю при прийманні виготовленої продукції залишаються на низькому рівні. Погана робота з виявлення внутрішнього браку практично повсюдно супроводжується збільшенням

рекламацій на продукцію, що випускається. На багатьох підприємствах спостерігається перевищення суми збитків від претензій і рекламацій на продукцію низької якості над величиною втрат від браку у виробництві.

Виявлення багатьох дефектів виробів лише споживачами продукції свідчить про незадовільну роботу служб технічного контролю підприємств, про відсутність необхідної зацікавленості й відповідальності персоналу контролюючих підрозділів у повному виявленні браку на обслуговуваних ділянках виробництва.

У структурі служб контролю якості продукції багатьох підприємств в основному наявні підрозділи, що забезпечують технічні та технологічні аспекти контролю якості. При цьому недостатньо розвинені організаційно-економічні й інформаційні функції відділів і управлінь технічного контролю. На багатьох підприємствах у роботі названих підрозділів існують такі проблеми:

- низька пропускна спроможність контрольних служб і недостатня чисельність персоналу призводить до порушення ритмічності виробництва і реалізації продукції, невиконання окремих робіт з контролю якості, появи безконтрольних ділянок виробництва;

- невірогідність результатів контролю;
- низька вимогливість і суб'єктивізм в оцінці якості продукції;
- недосконала технічна озброєність і недоліки метрологічного забезпечення;
- недосконалість методик вимірювань, дублювання і паралелізм у роботі з оцінки якості;

- відносно низька заробітна плата працівників служб контролю якості продукції підприємств;

- недоліки в системах преміювання персоналу контрольних служб, що призводять до незацікавленості в повному й своєчасному виявленні браку;

- невідповідність кваліфікації контролерів розряду виконуваних контрольних робіт, низький освітній рівень працівників відділу внутрішнього контролю підприємств.

Усунення недоліків у роботі служб технічного контролю, що перешкоджають досягненню високої превентивності, достовірності й об'єктивності перевірок, чинить позитивний вплив на процеси формування й оцінки якості виробів.

По-перше, технічний контроль, спрямований на попередження розбалансування виробничих процесів і виникнення відхилень від вимог, встановлених до якості виробів, сприяє профілактиці браку, його виявленню на ранніх стадіях технологічних процесів і оперативному усуненню з мінімальними витратами ресурсів, що призводить до підвищення якості продукції та ефективності.

По-друге, суворий і об'єктивний контроль якості виробів працівниками відділу технічного контролю перешкоджає проникненню браку за межі підприємств-виробників, сприяє зменшенню обсягів недоброякісних виробів, що поставляються споживачам, знижує ймовірність появи неминуче виникаючих при недосконалому контролі додаткових непродуктивних витрат з виявлення й усунення різних дефектів у вже зібраних виробах, зберіганні, відвантаженні та транспортуванні недоброякісної продукції до споживачів, поверненню дефектної продукції виробникам.

По-третє, надійна робота служби контролю якості створює необхідні передумови для усунення дублювання і паралелізму в роботі інших служб підприємства, зниження обсягів інформації, яка обробляється ними, вивільнення багатьох кваліфікованих фахівців, зайнятих повторною перевіркою продукції, прийнятої службою технічного контролю підприємства, істотного зменшення кількості розбіжностей, що виникають при оцінці якості продукції різними суб'єктами контролю, зниження витрат на технічний контроль і підвищення його ефективності.

Для істотного покращання результатів діяльності з контролю якості продукції необхідна також концентрація зусиль працівників контрольних служб для забезпечення пріоритетного розвитку прогресивних видів технічного контролю, що дозволяють здійснювати профілактику браку у виробництві. На рис. 5 зображено склад елементів системи профілактики браку на підприємстві та їх взаємозв'язок.



Рис. 5. Система заходів з профілактики браку на підприємстві

Правильне використання перерахованих заходів профілактики сприяє значному підвищенню його активної дії на процес формування якості виробів, оскільки здійснюється не пасивна фіксація браку у виробництві, а профілактика

його виникнення. Застосування вказаних заходів дозволяє здійснювати своєчасне виявлення відхилень від встановлених вимог, що намічаються, оперативне виявлення і усунення різних причин зниження якості продукції, запобігання можливості їх появи надалі.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Процес виготовлення високоякісної продукції неможливий без налагодження системи контролю. Забезпеченню ефективності діяльності суб'єктів господарювання сприяє раціональна організація системи внутрішнього контролю.

У даній статті зосереджено увагу на розробці пропозицій з удосконалення системи внутрішнього контролю витрат від браку у виробництві з метою прийняття оперативних управлінських рішень.

Оскільки ефективність внутрішнього контролю залежить від постановки управління персоналом завдань, які він повинен виконувати на підприємстві, запропоновано перелік завдань організації контролю витрат від браку у виробництві.

В результаті дослідження було встановлено, що більшість вчених розглядають контроль витрат від браку у виробництві як одну з функцій контролю якості, тому і відсутня розроблена методика контролю даного об'єкта бухгалтерського обліку, це в свою чергу може призвести до неефективної діяльності служби внутрішнього контролю. Відповідно до цього з метою підвищення ефективності системи внутрішнього контролю якості та управління підприємством в цілому удосконалено технологію внутрішнього контролю витрат від браку у виробництві, що забезпечить оперативність виявлення, усунення та запобігання браку у виробництві. Розроблена послідовність контрольних дій дозволить систематизувати хід перевірки, що підвищить ефективність діяльності служби внутрішнього контролю та сприятиме розробці превентивних заходів щодо виникнення браку у виробництві.

Потрібно наголосити на тому, що внутрішній контроль витрат від браку є необхідним для застосування нормативного методу обліку витрат. Попередній контроль витрат від браку у виробництві на основі первинних документів та фіксації відхилень від норм у момент їх виникнення з одночасним виявленням місця їх виникнення, винуватців та причин також дозволяє розробити ефективні превентивні заходи. Для своєчасного та ефективного обліку відхилень від встановлених норм необхідне застосування поточного контролю.

Необхідно пам'ятати, що проведення контролю якості продукції призводить до появи значних витрат підприємства, тому головним завданням управлінців є оптимізація процесу контролю.

Вважаємо за доцільне для здійснення ефективного контролю витрат від браку у виробництві та якості продукції в цілому встановити критичні точки на кожному етапі контрольного процесу, що дозволить визначати витрати, понесені на його здійснення, та здійснювати ефективне управління ними.



**ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Богун В.* Визнана претензія: проблеми законодавчого врегулювання / В. Богун, Т. Гетьманський // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 7. – С. 34.
2. *Бочаров В.* Оценка и контроль качества выпускаемой продукции / В. Бочаров // Аудитор. – 1998. – № 6. – С. 46–51.
3. *Васильев Ю.П.* Управление развитием производства в промышленных концернах США [Отв. ред. Ю.П. Васильев] / Ю.П. Васильев. – М: “Мысль”, 1977. – 335 с.
4. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
5. *Гончарик В.И.* Качество молока – под строгий контроль / В.И. Гончарик // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1964. – № 1. – С. 25.
6. *Ефимов В.В.* Средства и методы управления качеством: [учебное пособие] / В.В. Ефимов – М.: КНОРУС, 2007. – 232 с.
7. *Зимовець Г.О.* Методи оцінки конкурентоспроможності машинобудівної продукції: галузевий аспект / Г.О. Зимовець // Вісник економічних наук України. – 2007. – № 2. – С. 49-53.
8. *Ильенкова С.Д.* Управление качеством: [учебник для вузов, под общ. ред. С.Д. Ильенковой] / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, В.С. Мхитарян и др. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 334 с.
9. *Карпенко О.В.* Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: [монографія] / О.В. Карпенко. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 341 с.
10. *Ламоткин С.А.* Управление качеством товарной продукции: [учеб. пособ.] / С.А. Ламоткин, Н.М. Несмелов. – Мн.: БГЭУ, 2006. – 141 с.
11. *Лапухин Н.В.* Роль учета и анализа в системе управления качеством / Н.В. Лапухин // Бухгалтерский учет. – 1986. – № 6. – С. 7-10.
12. *Маркевич Ф.К.* Оперативный контроль трудовых показателей на предприятии / Ф.К. Маркевич. – М.: “Экономика”, 1970. – 206 с.
13. *Миллер Э.Э.* Экономика, организация и планирование машиностроительного производства / Э.Э. Миллер, А.И. Унгерман, П.Ф. Фактин. – М.: “Машиностроение”, 1969. – 400 с.
14. *Мионов М.Г.* Управление качеством: [учеб. пособие] / М.Г. Мионов. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 288 с.
15. *Мних Є.В.* Економічний аналіз: [підручник] / Є.В. Мних. – [2-ге вид., перероб. та доп.]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 472 с.
16. *Морозова-Герасимович Н.А.* Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. Житомир: ЖДТУ. – 2004. – № 2(28). – С. 131-137.
17. *Нападовська Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

- 18. Новицкий Н.И.** Управление качеством продукции: [учебное пособие / Под ред. Н.И. Новицкого] / Н.И. Новицкий, В.Н. Олексик, А.В. Кривенюк, Е.С. Пуровская. – [3-е изд., стер.]. – М.: Новое знание, 2004. – 367 с.
- 19. Петрович Й.М.** Організація виробництва: [підручник] / Й.М. Петрович, Г.М. Захарчин. – Львів: “Магнолія плюс”, 2005. – 400 с.
- 20. Риггс Дж.** Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс. – М.: “Прогресс”, 1972. – 340 с.
- 21. Солко Б.** Калькулювання виробничої собівартості готової продукції, надання послуг [Електронний ресурс] // – Режим доступу: <http://library.if.ua/book/47/3469.html>.
- 22. Суворов В.** Учет потерь от брака на примере предприятия “Сельхозтехники” / В. Суворов // Бухгалтерский учет. – 1968. – № 3. – С. 44.
- 23. Токманов П.** Совершенствовать учет потерь от брака в строительстве / П. Токманов // Бухгалтерский учет. – 1970. – № 3. – С. 42.
- 24. Тянь Р.Б.** Організація виробництва: [навчальний посібник] / Р.Б. Тянь., І.В. Багорова. – [за ред. д-ра екон. наук, проф. І.В. Багрової]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 248 с.
- 25. Фейгенбаум А.** Контроль качества продукции: [сокр. пер. с англ. авт. предисл. и науч. ред. А.В. Гличев] / А.Фейгенбаум. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.
- 26. Хорнгрен Ч.** Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – [10-е изд., пер. с англ.]. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.
- 27. Храмова Н.В.** Улучшение качества технологического процесса сборки модуля электробензонасоса ЭБН 21101 на ОАО “УТЕС” / Н.В. Храмова // Качество. Инновации. Образование. – 2007. – № 2. – С. 70-72.