

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Методичні рекомендації щодо формування і реалізації регіональних та місцевих програм розвитку малого і середнього підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.mk.gov.ua/store/files/announce_1431500479.doc.
2. Артёмова А. В. Процедура оцінювання ресурсного потенціалу підприємств / А. В. Артёмова, І. В. Артёмов // Системи обробки інформації. – 2016. – Вип. 7(144). – С. 165–170.
3. What is an SME? [Electronic resource]. – Mode of access : http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_en.
4. Закон України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4618-17>.
5. Мадрига Г. М. Поняття, місце і роль малих підприємств в економіці: економічні та соціальні аспекти / Г. М. Мадрига // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2013. – № 767. – С. 154–163.
6. Левандівський О. Теоретичні аспекти малих форм сільського господарювання / О. Левандівський // Аграрна економіка. – 2012. – Т 5, № 3-4. – С. 139–145.
7. Верховцев Ф. Сталий розвиток: модний тренд або діючий тренд у сільському господарстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.agro-business.com.ua/dumky-pro-vazhlyve/1787-stalyi-rozvytok-modne-slovo-abo-diiuchy-trend-u-silskomu-gospodarstvi.html>.
8. Панков О. І. Сталий розвиток в сільському господарстві [Електронний ресурс] / О. І. Панков // Ефективна економіка. – 2011. – № 5. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=750>.
9. Гнатишин Л. Б. Регіональні особливості використання ресурсного потенціалу фермерських господарств / Л. Б. Гнатишин // Вісник Запорізького національного університету. – 2010. – № 3(7). – С. 175–180.
10. Чайківський І. А. Механізми забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств / І. А. Чайківський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 6(55). – С. 108–114.



JEL M 400

УДК 351.72

ОБЛІК І АУДИТ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ

Л. Петришин, к. е. н., доцент,

О. Лиса, к. т. н., доцент,

Р. Андрушко, к. е. н., доцент,

Н. Жидовська, к. е. н., доцент

Львівський національний аграрний університет

© Л. Петришин, О. Лиса, Р. Андрушко, Н. Жидовська, 2016

Петришин Л., Лиса О., Андрушко Р., Жидовська Н. Облік і аудит витрат на якість продукції

Описано механізм обліку витрат на якість продукції, встановлено склад витрат на підтвердження відповідності та поліпшення якості, охарактеризовано рахунок для обліку витрат на якість, запропоновано методіку внутрішнього аудиту якості продукції, яка передбачає комплексне оцінювання якісних характеристик продукції. Наведено перелік документів, які доцільно використовувати на підприємствах для аудиту якості продукції.

Ключові слова: система НАССР, витрати на якість, настанови з якості, програми якості, процедури з якості.

Petryshyn L., Lysa O., Andrushko R., Zhydovska N. Costs of accounting and audit of product quality

In the scientific article the mechanism of cost accounting on product quality, established the composition of expenditure on conformity assessment and quality improvement characterized account to cost accounting for quality, the method of internal audit of quality products that includes comprehensive evaluation of product quality characteristics. Posted list of documents that should be used in enterprises in the audit product quality.

Key words: HACCP system, quality costs, quality of instruction, quality programs, quality procedures.

Петрышин Л., Лыса О., Андрушко Р., Жидовска Н. Учет и аудит затрат на качество продукции

Показан механизм учета затрат на качество продукции, установлен состав расходов на подтверждение соответствия и улучшения качества, охарактеризован счет для учета затрат на качество, предложена методика внутреннего аудита качества продукции, включая комплексную оценку качественных характеристик продукции. Представлен перечень документов, которые целесообразно использовать на предприятиях при аудите качества продукции.

Ключевые слова: система HACCP, затраты на качество, руководство по качеству, программы качества, процедуры по качеству.

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання, інтеграція України у світовий економічний простір загострюють питання конкурентоспроможності як окремих підприємств, так і галузей народного господарства загалом. Для успішної конкуренції на ринку необхідно виробляти якісну продукцію. Проте її виробництво зазвичай тягне за собою додаткові витрати. Витрати на якість – це внутрішня економічна основа всієї системи якості, оскільки їх оцінка, облік та аудит створюють передумови для прийняття оптимальних управлінських рішень. Проте на сьогодні існують невирішені проблеми, пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість продукції та їх аудитом. Тому актуальним є розкриття суті витрат на якість та специфіки їх обліку та аудиту.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Після підписання угоди про асоціацію з ЄС Україна запроваджує процес реформування законодавства щодо якості та безпечності харчових продуктів відповідно до європейських вимог. У Європі наявність сертифіката на якість та безпечність продукції є нормою, а його відсутність може спричинити бар'єри в торгівлі. Крім того, у багатьох країнах відсутність сертифіката на систему управління якістю робить неможливим отримання державного замовлення. В Україні така вимога була лише рекомендована.

Якість харчового продукту – ступінь досконалості властивостей та характерних рис харчового продукту, які спроможні задовольнити потреби (вимоги) та побажання тих, хто споживає або використовує цей харчовий продукт [1]. Дослідник А. Нестерненко виокремлює витрати на якість як складову трансакційних витрат, класифікуючи останні так:

витрати на пошук інформації (пошук товарів і продавців, вивчення репутації, пошук покупців); витрати оцінки і контролю якості; витрати ведення й укладення договорів; витрати специфікації і захисту прав власності; витрати захисту від опортуністичної поведінки [6].

У закордонних підприємствах контроль безпечності, який здійснюють органи державної влади, та аудит якості продукції, який проводять приватні структури, ґрунтуються на основі аналізу ризиків та контролю в критичних точках технологічного процесу (система HACCP – Hazard Analysis and Critical Control Points – система аналізу ризиків і критичні точки контролю) [9]. Небезпечний чинник може з'явитися на будь-якій ділянці харчового ланцюга, тому, щоб забезпечити харчовий продукт, потрібно враховувати безпеку на всіх ділянках – від виробників кормів до закладів громадського харчування і суміжних організацій [7]. Ця система ідентифікує, оцінює, аналізує та контролює ризики, що є важливими для безпечності харчових продуктів. В Європейському Союзі контроль забезпечує Європейський орган з безпечності харчової продукції (EFSA). Контроль поширюється і на сільськогосподарську продукцію, і на корми для тварин, тобто охоплює всі ланки харчового ланцюга. В Україні органи державної виконавчої влади здійснюють державний контроль протягом усього процесу виробництва та обігу продуктів для дотримання відповідних санітарних норм і технічних регламентів особами, які здійснюють виробництво та/або обіг таких об'єктів [1].

Аналіз наукових публікацій показує, що сформульовані визначення не повною мірою

відображають зміст категорії «витрати на якість», сьогодні немає чітко визначеного механізму їх облікового відображення. На підприємствах України існують проблеми щодо специфіки проведення аудиту якості продукції на всіх ділянках її виробництва, етапів аудиту, документування контрольно-аудиторських процедур [3].

Постановка завдання. Нашою метою було висвітлення механізму обліку витрат на якість продукції та методики проведення внутрішнього аудиту безпечності та якості продукції.

Виклад основного матеріалу. Якість продукції – це сукупність властивостей продукції, що характеризують спроможність останньої задовольняти певні потреби споживачів відповідно до її цільового призначення. Чим вища якість продукції, тим більше задовольняються потреби споживачів та ефективніше вирішуються соціально-економічні проблеми розвитку суспільства.

Кожному виду продукції притаманні свої показники якості. Під показником якості розуміють кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей продукції, що задовольняють певні потреби споживачів стосовно її цільового призначення й умов використання. Відношенням фактично досягнутого показника якості до його нормативного (базового) значення визначають рівень якості продукції. У літературних джерелах наведена різна класифікація показників якості продукції, проте найбільш доцільним є виокремлення показників корисності, органолептичних показників, показників технологічного призначення, показників безпеки, показників транспортабельності [4].

Під «витратами на якість» треба розуміти витрати на систематично вживані заходи і процеси щодо забезпечення й поліпшення якості, необхідні для відповідності продукції вимогам встановлених і передбачуваних потреб споживачів, а також втрати, зумовлені низькою якістю продукції і процесу [2]. Оскільки витрати на якість є одним з елементів собівартості готової продукції, то виникає потреба в організації їх обліку.

Враховуючи відсутність чіткого нормативного регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку не є простим і вимагає особливої уваги. Хоча такі витрати у тому чи іншому вигляді виникають на будь-якому підприємстві, точної методики

їх ідентифікації не існує, тому визначити їх можна лише за допомогою допоміжних розрахунків та виокремлення з-поміж інших витрат. В українському законодавстві та П(С)БО відсутні будь-які рекомендації щодо цього питання, тому кожне підприємство має змогу організувати облік витрат на якість продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

На думку авторів, доцільно облік витрат на якість продукції вести на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість», відкритому до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Це збірно-розподільний рахунок для витрат на якість, за дебетом якого протягом місяця відобразатимуться всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони списуватимуться на окремі аналітичні субрахунки рахунка «Виробництво», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» та ін.

До складу витрат на підтвердження та поліпшення якості пропонуємо відносити таке: інформаційні послуги, маркетингові дослідження; оплата за одержання кодів; виплати на сертифікацію продукції; оплата розробки та оцінки вартості системи якості; метрологічне забезпечення виробництва та оцінки якості продукції; витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів; нарахування на заробітну плату; вартість придбаних навчальних книг з виробництва продукції; витрати на перевірку зразків продукції; витрати, пов'язані з навчанням персоналу щодо якості; витрати на підтвердження якості зразків; відрядження працівників, пов'язані з удосконаленням навичок; витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам.

Для відображення витрат на якість у реєстрах журнально-ордерної форми бухгалтерському обліку пропонуємо доповнити Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств реєстром 5.7а с.-г. «Звіт про витрати на якість» (див. рис.).

Аудит безпечності та якості продукції, на думку авторів, має бути і зовнішнім, і внутрішнім. Внутрішній аудит якості мусить стати складовою системи внутрішнього контролю на підприємстві. Його повинен здійснювати спеціальний підрозділ підприємства.

№ рядка	Статті виробничих витрат (дебет)	Кореспондуючий рахунок	Обліковий період			Кредит
			за січень	з початку року	Сума	Кореспондуючий рахунок
1	2	3	4	5	6	7
1	Інформаційні послуги, маркетингові дослідження	Витрати на оплату праці	661			
2		ЄСВ	651			
3		Резерв відпусток	471			
4		Матеріальні витрати	20,22			
5		Витрати на відрядження	372			
6						
7		Разом (ряд.1-6)				
8	Оплата за одержання кодів, виплати по сертифікації продукції	Оплата за одержання кодів	31			
9		Виплати по сертифікації продукції	31			
10						
11	Разом (ряд.8-10)					
12	Оплата розробки та оцінки вартості системи якості	Витрати на оплату праці	661			
13		ЄСВ	651			
14		Резерв відпусток	471			
15		Вартість витрачених матеріалів:				
16		матеріали	201			
17		паливо	203			
18		будівельні матеріали	205			
19		запасні частини	207			
20		МШП	22			
21		Послуги допоміжних виробництв	23			
22		Разом (ряд.12-21)				
23	Метрологічне забезпечення виробництва та оцінки якості продукції	Витрати на оплату праці	661			
24		ЄСВ	651			
25		Резерв відпусток	471			
26		Вартість навчальних книг	153			
27		Витрати на перевірку зразків продукції	23			
28		Витрати пов'язані з навчанням персоналу	31			
29		Витрати на підтвердження якості зразків	68			
30		Відрядження працівників пов'язані із вдосконаленням навчків	372			
31		Витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам	68			
32		Разом (23+31)				
33	Всього (7+11+22+32)					

Рис. Звіт про витрати на якість (пропонується).

Внутрішні аудиторі повинні підпорядковуватися безпосередньо керівнику підприємства і надавати консультації керівництву з питань підвищення якості продукції. Його результатом є виявлення порушень у виробничому процесі та розроблення рекомендацій. Метою внутрішнього аудиту якості має бути не стільки виявлення наявних помилок і порушень у виробничому процесі виготовлення продукції, скільки аналіз можливості підвищення якості продукції.

Отже, у сільськогосподарських підприємствах доцільно проводити внутрішній аудит якості продукції для визначення можливостей її покращання та декларування відповідності продукції нормам якості.

Зовнішній аудит якості продукції доцільно проводити покупцям і замовникам продукції сільськогосподарських підприємств або організаціям за дорученням замовника, а також стороннім незалежним акредитованим організаціям, які здійснюють сертифікацію на відповідність вимогам ДСТУ. Аудит якості можуть провадити окремо підприємства або

разом кілька зацікавлених сторін. Зовнішній аудит якості, проведений третьою, незалежною, стороною викликає довіру у покупців продукції, а отже, допомагає забезпечити конкурентоспроможність продукції.

Для досягнення максимальних результатів внутрішній аудит якості продукції належить проводити у певній послідовності. Початковим етапом роботи внутрішніх аудиторів є планування проведення аудиту. У плані внутрішнього аудиту розкриваються зміст перевірки, час проведення, названі виконавці, деталізовані аудиторські процедури. Завдяки правильній організації процесу внутрішнього аудиту створюються організаційні передумови для оптимізації виконання контрольних аудиторських процедур. Організація внутрішнього аудиту має визначатися чіткою постановкою цілей створення на підприємстві служби внутрішніх аудиторів та очікуваних результатів. Програма аудиту повинна охоплювати такі питання:

- складання загального переліку стандартів за аудированим видом продукції;

- опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень;
- перевірка організації робіт із хімічного контролю і випробувань продукції, технічної діагностики стану обладнання, за допомогою якого виготовляють продукцію;
- контроль метрологічного забезпечення виробництва та якості продукції;
- контроль технологічної дисципліни;
- аналіз документального підтвердження якісних характеристик продукції;
- розрахунок показників якості за описаними формулами;
- узагальнення результатів: підготовка показників, надання рекомендацій.

Крім того, необхідно розробити проекти планів вибіркового, стандартного та розширеного контролю, а також проекти планів перевірок у разі виникнення непередбачених обставин.

Однією з основних засад забезпечення належної якості продукції є дотримання нормативних документів (стандартів, настанов з якості) [5], які регламентують основні якісні характеристики продукції та методи їх визначення. Саме тому контроль рівня виконання вимог стандартів має стати початковим етапом перевірки якості виготовлюваної продукції, послуг. Причому потрібно проаналізувати державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості в аспекті порівняння значень якісних характеристик продукції. З іншого боку, проконтролювавши виробничий процес, необхідно вказати, яких значень якісних характеристик продукції можна досягти на підприємстві. Враховуючи нормативні документи (державні стандарти України, міжнародні стандарти, стандарти Європейського Союзу, настанови з якості), для аудиту на конкретних підприємствах потрібно розробити стандарти підприємства або процедури з якості, які містили б вимоги до виконання робіт безпосередньо на підприємстві, вимоги до постачання виробничих ресурсів, вимоги до моніторингу виконання та вдосконалення виробничих процесів.

Наступним етапом аудиту якості продукції є опис вимог за кожною критичною для якості характеристикою за допомогою кількісних визначень. Вимога за кожною характеристикою якості – це характеристики про-

дукту, яким він повинен відповідати, щоб вважатися придатним для споживання протягом терміну його придатності. Причому ці характеристики можуть бути визначені у кількісному або якісному вигляді. Якщо вони визначені якісними показниками, то останні необхідно перевести у логічні константи.

Для забезпечення ефективності внутрішнього аудиту важливе значення має детальне документування аудиторомі результатів перевірок. Це є доказом виконання аудиторської перевірки відповідно до основних аудиторських процедур. І саме на підставі задокументованих матеріалів перевірки приймають рішення про заходи щодо підвищення рівня якості продукції.

Наступним етапом аудиту є розробка алгоритму однозначного оцінювання якісних характеристик продукції, який має охоплювати такі операції. За кожним етапом виготовлення продукції необхідно розробити критерії оцінювання [8; 10]. Для цього для кожної вимоги з переліку вимог треба визначити граничні значення. Якщо значення вимоги-характеристики продукції лежить в заданих межах, то характеристиці присвоюється максимальне значення. Якщо ж значення вимоги-характеристики знаходиться поза межами заданого діапазону, то характеристиці присвоюється значення менше, ніж максимальне, на відносну величину відхилення одержаного значення характеристики від значення її найближчої межі. Далі, враховуючи значення всіх характеристик продукції на зазначеному етапі виготовлення, знаходять комплексну оцінку продукції на цьому етапі. Для цього встановлюють важливість кожної вимоги аналізованого етапу і присвоюють їй вагові коефіцієнти. Важливість кожної вимоги можна встановлювати за допомогою оцінки експертів або методом граничних та оптимальних значень. Комплексна оцінка дорівнює сумі добутків вагових коефіцієнтів на значення вимоги-характеристики продукції. Розрахувавши у такий спосіб комплексну оцінку кожного етапу, визначають середньоінтегральний показник оцінки якості. Чим більше значення має інтегральний показник якості, тим вища якість оцінюваної продукції. Якщо застосовувати вибіркочну перевірку, то можна аналізувати не всі характеристики продукції, а лише критичні для якості. У разі розширеного контролю необхідно враховувати всі

якісні характеристики продукції на кожному етапі виробничого циклу. Така методика дасть змогу кількісно оцінити якісні показники продукції, встановити їх єдину комплексну оцінку.

На завершальній стадії аудиту якості продукції аналізують отримані докази, групують і систематизують виявлені недоліки, узагальнюють матеріали перевірки, розробляють рекомендації щодо підвищення якості продукції і складають звіт про внутрішній аудит.

Висновки та перспективи подальших наукових пошуків. Кожне підприємство, яке має на меті впровадити систему суцільного управління якістю продукції, повинно розробити власну систему заходів з організації фінансування, обліку та калькулювання витрат

на якість, що у свою чергу сприятиме підвищенню якості продукції, рівня її конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства загалом. Облік витрат на якість продукції доцільно вести на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість», відкритому до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати». Для успішної конкуренції продукції на внутрішньому та зовнішньому ринках підприємствам доцільно проводити внутрішній та зовнішній аудит якості продукції. Внутрішній аудит якості продукції доцільно проводити для визначення можливостей її покращання та декларування відповідності своєї продукції нормам якості. Внутрішній аудит якості має ґрунтуватися на кількісному оцінюванні якісних характеристик продукції.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Закон України «Про безпечність та якість харчових продуктів» від 23.12.1997 №771/97-ВР [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/771/97-%DO%B2%D1%80>.
2. Лиса О. Інформаційно-аналітичне забезпечення якості сільськогосподарської продукції у підвищенні конкурентоспроможності вітчизняного аграрного сектора / О. Лиса, Р. Андрушко // Стратегія економічного розвитку: держава, регіон, підприємство : колективна монографія. – Херсон, 2015. – С. 128–152.
3. Лиса О. В. Аудит якості продукції як складова екологічного аудиту / О. В. Лиса, О. С. Прокопишин // Аграрна економіка. – 2013. – Т. 6, № 3–4. – С. 96–100.
4. Мідик І.-М. В. Систематизація показників для кваліметричного оцінювання продукції овочівництва / І.-М. В. Мідик // Виміррювальна техніка та метрологія. – Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2015. – № 76. – С. 60–65.
5. Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління (ISO 19011:2002, IDT) : ДСТУ ISO 19011:2003. – [Чинний від 2004-07-01]. – К. : Держспоживстандарт України, 2004. – 25 с. – (Національний стандарт України).
6. Нестерненко А. Н. Экономика и институциональная теория / А. Н. Нестерненко ; отв. ред. Л.И. Абалкин. – М., 2002. – 416 с.
7. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів : ДСТУ ISO 9000:2007. – [Чинний від 2008-01-01]. – К. : Держстандарт України, 2008. – 35 с. – (Державний стандарт України).
8. Теоретико-методологические подходы к определению оценки качества сельскохозяйственной продукции / Ольга Лыса, Богдан Стадник // MOTROL. Commission of Motorization and Energetics in Agriculture. – 2013. – Vol. 15, N. 4. – P. 120–125.
9. ISO 22000:2005 Food safety management systems – Requirements for any organization in the food chain [Electronic resource]. – Mode of access : www.iso.org/iso/ru/catalogue_detail?csnumber=35466.
10. Lysa O. Actual aspects of mathematical modelling for evaluating the quality of agricultural products / Olga Lysa / ECONTECHMOD. AN INTERNATIONAL QUARTERLY JOURNAL on economics in technology, new technologies and modelling processes. – Lublin-Rzeszow, 2014. – Vol. 3, N. 4. – P. 59–62.

