

УДК 657.

Андрушко Р.П., к.е.н., доцент,

Лиса О.В., к.т.н., доцент,

Мирончук З.П., к.е.н., доцент

Львівський національний аграрний університет

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

У статті обґрунтовано необхідність організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції в системі управління підприємств АПК. Сформовано перелік витрат на якість сільськогосподарської продукції. Запропоновано послідовність процесу організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції. Для успішної конкуренції сільськогосподарської продукції на внутрішньому та зовнішньому ринку підприємствам АПК доцільно проводити аудит якості продукції.

Ключові слова: організація обліку, якість продукції, витрати, сільськогосподарська продукція, система HACCP, аудит.

Andrushko R., Lysa O., Myronchuk Z.

ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND AUDIT COSTS OF QUALITY AGRICULTURAL PRODUCTS

In the article the necessity of accounting expenses on the quality of agricultural products in the management of the company.

Cost accounting on product quality is based on risk analysis and control of critical points in the manufacturing process (HACCP system - Hazard Analysis and Critical Control Points). Agricultural production is a specific type of product, which has a long production cycle. Hazard may zyavytysya on any part of the food chain, to secure food, keep in mind the danger in all areas of feed manufacturers for catering and related organizations. This system identifies, evaluates, analyzes and monitors risks that are important for food safety. Each stage has its own production quality. Under the Quality Score realize quantitative expression of one or more properties of homogeneous products that meet the specific needs of consumers in relation to its purpose and conditions of use.

The State Standard of Ukraine DSTU ISO 9000-2007 sets out the main provisions of quality management system. Practice shows that enterprises do not costing value "quality" due to lack of the typical cost accounting techniques for the purpose of quality costing produktsiyi. Oskilky final cost depends on the size of the profitability of the company, the effective management of costs, particularly the cost of quality, which involves minimizing their the total value is extremely important. Therefore, the system of cost management on quality should be implemented in an integrated manner, providing interconnected tasks.

Андрушко Р.П., Лиса О.В., Мирончук З.П.

Every company, which aims to introduce a system of continuous quality control of finished products should develop its own system of measures for arranging funding, accounting and calculation of quality costs, which in turn will improve the quality of products, the level of competitiveness and efficiency of the enterprise as a whole. Because the cost depends on the size of the profitability of the enterprise, the effective management of costs, particularly the cost of quality, which involves minimizing their overall value is extremely important. Therefore, the system of cost management on quality should be implemented in an integrated manner, providing interconnected tasks.

The structure of expenditure in support of improving the quality and offer classified, information services, marketing research; Fees for receiving codes; payment certification; metrological support of production and evaluation of product quality ;, payment of development and valuation of the quality system; wage costs of personnel engaged posting and determining the quality of purchased goods; payroll taxes; cost of purchased educational books in production; the cost of checking product samples; costs of staff training quality issues; the cost of quality assurance samples; staff travel related to the improvement of skills; the cost of providing consumers with evidence of conformity of product to determined requirements.

Keywords: organization of accounting, quality products, costs, agricultural products, system HACCP, audit.

Андрушко Р.П., Лыса О.В., Мырончук З.П.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АУДИТ ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

В статье обоснована необходимость организации учета затрат на качество сельскохозяйственной продукции в системе управления предприятий АПК. Сформирован перечень затрат на качество сельскохозяйственной продукции. Предложена последовательность процесса организации учета затрат на качество сельскохозяйственной продукции. Для успешной конкуренции сельскохозяйственной продукции на внутреннем и внешнем рынке предприятиям АПК целесообразно проводить аудит качества продукции.

Ключевые слова: организация учета, качество продукции, расходы, сельскохозяйственная продукция, система HACCP, аудит.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Щоб успішно конкурувати на ринку, необхідно виробляти якісну продукцію. Якість продукту - ступінь досконалості властивостей та характерних рис продукту, які здатні задовольнити потреби (вимоги) та побажання тих, хто споживає або використовує цей продукт [1].

Якість продукції являє собою функцію від рівня розвитку науково-технічного прогресу та ступеню реалізації його результатів у виробництво.

Але виробництво якісної продукції, зазвичай, несе за собою додаткові витрати. Витрати на якість – це внутрішня економічна основа всієї системи якості, так як їх облік, аналіз та оцінка створюють передумови для прийняття ефективних управлінських рішень.

На даний час, у підприємствах АПК, існують невирішені проблеми, які пов'язані з практичною організацією обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції.

Для успішної конкуренції сільськогосподарської продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку підприємствам АПК доцільно проводити аудит якості продукції.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Дослідженням теоретичних та прикладних аспектів управління якості продукції та витрат на якість займалися такі вчені-економісти, як В.М. Пархоменко, Г.Ю.Макаренкова, А.М. Нестеренко, І.Ю. Тимрієнко, І.М. Чернуха та інші

А.М. Нестеренко виокремлює витрати на якість як складову трансакційних витрат, класифікуючи трансакційні витрати наступним чином [2, 305-306]:

- витрати на пошук інформації (по пошуку товарів і продавців, по вивченню репутації, по пошуку покупців);
- витрати оцінки і контролю якості;
- витрати ведення і укладення договорів;
- витрати специфікації і захисту прав власності;
- витрати захисту від опортуністичної поведінки.

Так, І.М. Чернуха та Г.Ю. Макаренкова вважають, що під витратами на забезпечення досягнутого рівня якості слід розуміти весь комплекс періодичних витрат підприємства, направлених на випуск безпечної продукції, що має стабільні якісні характеристики в межах прийняттого рівня для даної групи продукції.

На нашу думку сформульовані визначення не повною мірою відображають зміст категорії «витрати на якість». Слід зазначити, що на сьогоднішній день є необхідність створення єдиного національного стандарту та якісного нормативно-правового забезпечення щодо організації обліку витрат на якість продукції.

Цілі статті. Метою статті є дослідження проблемних питань організації обліку та аудиту витрат на якість сільськогосподарської продукції в системі управління підприємств АПК.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Сільськогосподарська продукція має різного роду цільові призначення. Згідно з цим критерієм вона поділяється на три типи: кінцевого споживання, проміжну і сировину. До продукції кінцевого споживання відносять ту продукцію, яка завдяки своїм біологічним якісним характеристикам безпосередньо використовується для особистого споживання (свіжі овочі, фрукти, ягоди, незбиране молоко тощо). Продукція, призначена для подальшого використання в сільськогосподарському виробництві в наступних циклах відтворення, називається проміжною (насіння, садивний матеріал, корми). Сільськогосподарська сировина (сировинні ресурси) представлена тими видами продукції, які використовуються для промислової переробки (цукровий буряк, технічні сорти картоплі, значна частка зерна, льонопродукція, соняшник, ріпак тощо).

Кожному з цих типів продукції притаманні свої показники якості. Під показником якості розуміють кількісний вираз однієї або кількох однорідних властивостей продукції, що задовольняють певні потреби споживачів стосовно до її цільового призначення й умов використання. Відношенням фактично досягнутого показника якості до його нормативного (базового) значення визначають рівень якості продукції.

Економічне суперництво підприємств АПК, окремих об'єднань, боротьба їх за ринки збуту зосереджуються не тільки на ціні, а й значною мірою на нецінових факторах. Серед цих факторів - реклама, створення сприятливих умов для реалізації продукції, забезпечення (за необхідності) після продажного обслуговування покупців - особливе місце займає якість продукції.

Зрозуміло, що за однакової ціни більшим попитом користуватиметься продукт, який має вищу якість.

У Державному стандарті України ДСТУ ISO 9000-2007 викладено основні положення системи управління якістю [4]. Як показує практика підприємства АПК не проводять калькуляції вартості «якості» через відсутність типової методики обліку витрат на якість з метою калькулювання собівартості готової продукції. Оскільки від величини витрат залежить прибутковість підприємства, то ефективне управління витратами і, зокрема,

витратами на якість, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Тож, систему управління витратами на якість потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань.

Оскільки витрати на якість є одним з елементів собівартості готової продукції, то виникає потреба у організації їх обліку. На міжнародному рівні облік витрат на якість продукції ведеться на підставі аналізу ризиків і контролю в критичних точках технологічного процесу (система НАССР - Hazard Analysis and Critical Control Points - Аналіз ризиків і критичні точки контролю) [5, с.4].

Ця система ідентифікує, оцінює, аналізує та контролює ризики, що є важливими для безпечності харчових продуктів.

Впровадження системи НАССР у промислових (харчових) підприємствах України розпочалося з 1 липня 2003 року, а у сільськогосподарських – лише у 2013 році. Суть цієї системи ґрунтується на таких принципах: проведення аналізу ризиків, ідентифікація критичних точок контролю, встановлення критичних меж для кожної точки, встановлення вимог до моніторингу критичних точок контролю, розробка коригувальних дій, встановлення процедури ведення записів перевірки системи НАССР [5].

Враховуючи відсутність чіткого нормативно-правового регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку є не простим і вимагає особливої уваги.

В українському законодавстві та у діючих положеннях стандартах бухгалтерського обліку відсутні будь-які рекомендації щодо даного питання, тому кожне підприємство має можливість організувати облік витрат на якість готової продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

На нашу думку, облік витрат на якість сільськогосподарської продукції вести на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на окремому субрахунку 914 «Витрати на якість». Це збірно-розподільний рахунок для витрат на якість сільськогосподарської продукції, за дебетом якого протягом місяця будуть відображатися всі витрати, пов'язані з якістю, а після закінчення місяця з кредиту вони будуть списані на рахунок «Основне виробництво», «Брак у

виробництва», «Витрати майбутніх періодів» та інші.

До складу витрат на якість пропонуємо відносити:

- інформаційні послуги;
- маркетингові дослідження;
- оплата за одержання кодів;
- метрологічне забезпечення виробництва та оцінки якості продукції;
- виплати по сертифікації продукції;
- оплата розробки і оцінки вартості системи якості;
- витрати на заробітну плату персоналу, які займаються оприбуткуванням і визначенням якості придбаних товарів;
- нарахування на заробітну плату;
- вартість придбаних навчальних книг по виробництву продукції;
- витрати на перевірку зразків продукції;
- витрати, пов'язані із навчанням персоналу питання якості;
- витрати на підтвердження якості зразків;
- відрядження працівників пов'язані із вдосконаленням навиків;
- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам.

З метою підвищення ефективності діяльності підприємства та можливості прийняття управлінським персоналом обґрунтованих рішень, пропонуємо процес організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції здійснювати у наступній послідовності (рис. 1).

Всі розглянуті нами етапи повинні бути закріплені в обліковій політиці підприємств АПК. А саме в Наказі про облікову політику, в якому повинен міститися розділ щодо обліку витрат на якість або розроблене окреме Положення про витрати на якість продукції.

Для малих підприємств не є доцільним створення окремого Положення про витрати на якість, для них достатнім буде включення до Наказу про облікову політику даних елементів.

А для великих підприємств, які мають значні обсяги реалізації та орієнтуються на збільшення своєї ринкової частки шляхом підвищення якості продукції та здобуття на цій основі конкурентних переваг, доцільним є розробка та затвердження

окремого Положення про витрати на якість продукції.

У даному Положенні необхідно зібрати всю інформацію, як облікового, так і загального управлінського спрямування щодо витрат на якість сільськогосподарської продукції.

Для успішної конкуренції сільськогосподарської продукції як на внутрішньому так і на зовнішньому ринку підприємствам АПК доцільно проводити аудит якості продукції.

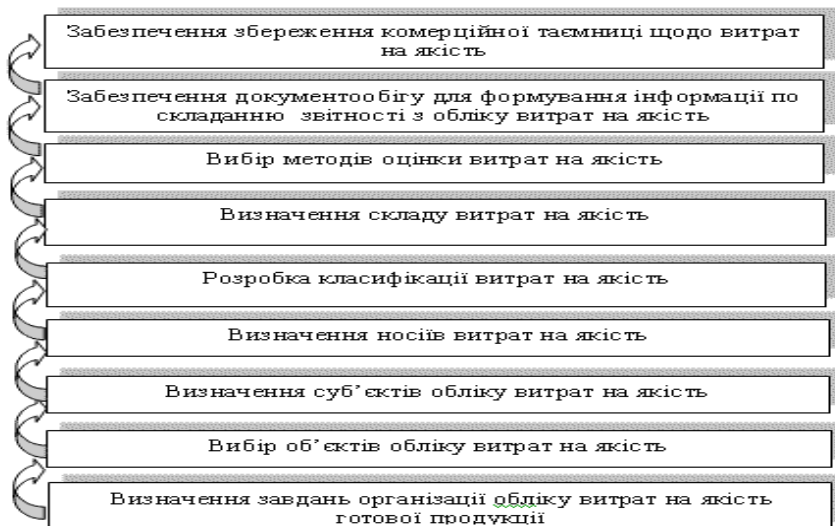


Рис. 1. Процес організації обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції

Вважаємо, що зовнішній аудит якості необхідно проводити незалежними акредитованими організаціями, які здійснюють сертифікацію на відповідність вимогам ДСТУ.

Внутрішній аудит якості сільськогосподарської продукції здійснювати для визначення можливостей її покращення та для декларування відповідності своєї продукції нормам якості. Сферу внутрішнього аудиту характеризують такі стандарти: 310 "Достовірність і повнота інформації", 330 "Збереження активів", 340 "Раціональність і ефективність використання ресурсів", 350 "Досягнення цілей операційної діяльності і програм" [6]. Об'єкти внутрішнього аудиту якості продукції підприємства є умовно-постійними. Вони можуть змінюватися відповідно до того, як

змінюється номенклатура продукції підприємства, тобто в процесі зміни його діяльності, на якому здійснюється внутрішній аудит.

Висновки. Виробництво якісної продукції, зазвичай, несе за собою додаткові витрати. Витрати на якість є складовою транзакційних витрат.

Практика останніх років доводить, що існуючий рівень організації обліку на підприємствах АПК не здатний задовольнити всі вимоги щодо обліку витрат на якість сільськогосподарської продукції та надати необхідну інформацію у повному обсязі.

Тому кожне підприємство, яке має на меті впровадити систему суцільного управління якістю готової продукції повинно розробити власну систему заходів по організації фінансування, обліку та калькулюванні витрат на якість, що в свою чергу сприятиме підвищенню якості продукції, рівню її конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства в цілому.

Оскільки від величини витрат залежить прибутковість підприємства, то ефективне управління витратами і, зокрема, витратами на якість, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Тож, систему управління витратами на якість потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань.

Аудит якості має ґрунтуватися на кількісному оцінюванні процедур з якості, які б містили вимоги до виконання робіт безпосередньо на підприємстві, до постачання виробничих ресурсів, до моніторингу виконання та вдосконалення процесів.

Запропонована методика дозволить оцінити якісні показники продукції, встановити їх єдину комплексну оцінку. На підставі результатів аудиту доцільно проводити маркування продукції, яке б відображало рівень її якості.

1. Lysa O. Actual aspects of mathematical modelling for evaluating the quality of agricultural products /Olga Lysa/ ECONTECHMOD. AN INTERNATIONAL QUARTERLY JOURNAL – Lublin-Rzeszow 2014. Vol. 3. No. 4. 59–62
2. Нестеренко А.Н. Экономика и институциональная теория / Отв.ред. Л.И. Абилкин. – М.: Эдиториал УРСС, 2002.- 416 с.
3. Про безпечність та якість харчових продуктів : Закон України від 23.12.1997 №771/97-ВР [Електронний ресурс]// Офіційний веб-портал Верховної Ради України.

4. Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів: ДСТУ ISO 9000:2007 – [Чинний від 2008-01-01]. – К.: Держстандарт України, 2008. -35с. – (Державний стандарт України).
5. Система НАССР. Hazard Analysis and Critical Control Point. – Львів : Леонорм, 2003.–216 с.
6. Коваль Г. Методика внутрішнього аудиту якості / Г. Коваль, Л. Аксьонова // Стандартизація, сертифікація, якість. - 2013. - №1. - С. 44-48.