

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

БОНДАР ТЕТЯНА ЛЕОНІДІВНА

УДК 657.471:663.54

**ОБЛІК ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ПІДПРИЄМСТВ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ГАЛУЗІ**

спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація
на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
КОРОЛЬ СВІТЛАНА ЯКІВНА,
кандидат економічних наук, доцент

КИЇВ – 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ГАЛУЗІ	14
1.1. Економічна сутність витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції	14
1.2. Концептуальні основи обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції	26
1.3. Класифікація витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції.....	49
Висновки до розділу 1	65
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОДУКЦІЇ	68
2.1. Законодавчо-нормативна база обліку витрат на забезпечення якості продукції на підприємствах лікєро-горілчаної галузі	68
2.2. Організація первинного обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції	82
2.3. Методичні аспекти поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції	101
Висновки до розділу 2.....	115
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОДУКЦІЇ.....	117
3.1. Методичні підходи до узагальнення витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілчаної галузі.....	117
3.2. Бюджетування витрат на забезпечення якості продукції	128
3.3. Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення.....	140
Висновки до розділу 3.....	158
ВИСНОВКИ	161
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	165
ДОДАТКИ	186

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДСТУ	– Державний стандарт України
ПОД	– Профілактика, оцінка, дефекти
СУЯ	– Система управління якістю
ТМ	– Торгова марка
BS	– British standard / Британський стандарт
CAC/RCP1-1969	– Recommended International Code of Practice General Principles of Food Hygiene / Рекомендований міжнародний кодекс з підтримки єдиних принципів гігієни продуктів харчування
ISO	– International Organization for Standardization / Міжнародна організація із стандартизації
НАССР	– Hazard Analysis and Critical Control Point / Аналіз ризиків і визначення критичних контрольних точок
TQC	– Total Quality Costs / Загальні витрати на забезпечення якості продукції
TQM	– Total Quality Managements / Тотальне (загальне) управління якістю

ВСТУП

Актуальність теми. Реалізація стратегії сталого розвитку «Україна-2020», яка затверджена Указом Президента України від 12.01.2015, спрямована на розширення і спрощення доступу українських товарів на ринки держав – членів Європейського Союзу та потребує приведення системи технічного регулювання у відповідність із європейськими вимогами і реформування системи державного контролю за безпечністю й якістю харчових продуктів.

Застосування міжнародних та європейських стандартів, технічних регламентів, процедур оцінки відповідності та ринкового нагляду за

виробництвом харчових продуктів, зокрема лікєро-горілочаних, сприятимє підвищенню її якості та конкурентоспроможності, задоволенню вимог споживачів, надійному захисту їхнього життя, здоров'я, створенню безпечних умов праці та збереження довкілля.

За даними Державної служби статистики, у 2015 р. в Україні виготовлено 27,3 млн дал горілки та лікєро-горілочаних напоїв, що на 15 % менше аналогічного періоду 2014 р. Як наслідок, обсяги реалізації лікєро-горілочаної продукції у 2015 р. також знизились та становили 10 млн дал, що на 28 % менше аналогічного періоду 2014 р. та на 41 % менше порівняно з 2013 р. Разом з тим, доходи Державного бюджету завдяки зростанню ставок акцизного податку не зменшуються, зокрема у 2013 р. сума сплаченого акцизу становила 8 млрд грн, у 2014 р. та 2015 р. – 8,7 млрд грн. Відповідно збільшились втрати виробників лікєро-горілочаної продукції, які для збереження рентабельності виробництва вдаються до економії ресурсів, що може негативно позначитись на якості продукції. Натомість тільки виробництво якісного продукту може забезпечити підприємству конкурентоспроможність на внутрішньому та зовнішніх ринках.

На вирішення проблеми забезпечення якісної продукції спрямовано запровадження й удосконалення системи управління якістю на всіх етапах операційного циклу. У зв'язку з цим підвищуються вимоги до достовірності, повноти та своєчасності надання інформації про заходи із забезпечення якості продукції і відповідні витрати. Сучасний стан організації та методології обліку витрат на підприємствах лікєро-горілочаної галузі не дає змоги повною мірою реалізувати інформаційну, аналітичну та контрольну функції бухгалтерського обліку як передумову ефективного управління якістю.

Вибір методу обліку витрат на забезпечення якості продукції переважно залежить від особливостей галузі, типу і виду виробництва, характеру його

організації і технологічного процесу, різноманітності продукції, що виготовляється, об'єктів витрат та структури організації.

Вагомий внесок у дослідження управління витратами на забезпечення якості продукції на підприємствах різних видів економічної діяльності здійснили такі вчені: Т.Є. Василенко, А.В. Глічов, Ю.О. Джерелюк, Г.В. Константинов, Г.П. Коц, Н.І. Процюк, О.В. Чала та ін.

Окремі теоретичні, методичні та практичні питання обліку витрат розглянуто у працях відомих українських вчених, а саме: М.Т. Білухи, О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валусєва, Ю.А. Вериги, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, М.В. Кужельного, Л.В. Нападовської, Г.Г. Осадчої, М.С. Пушкаря, Н.Л. Правдюк, П.Т. Саблука, В.К. Савчука, В.В. Сопка, Вал.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усача, М.Г. Чумаченка та ін. Ці проблеми є предметом досліджень зарубіжних авторів: П.С. Безруких, М.А. Вахрушиної, К. Друрі, В.Б. Івашкевича, Б. Нідлза, В.Ф. Палія, Т. Скоуна та Дж. Фостера.

Щодо теорії і методології виявлення, оцінки, організації обліку та контролю витрат, пов'язаних з якістю продукції, заслуговують на увагу праці таких науковців: Г.Г. Азгальдова, О.І. Анфіногенової, В.Н. Войтоловського, М.Х. Пермонда, Е.М. Карлика, П.П. Новиченко, В.Ю. Огвоздіна, В.В. Окрепілова, В.М. Пархоменка, Т.Д. Попової, І.А. Светкіної, К.М. Рахліна, Е.І. Тавера, І.Ю. Тимрієнко, О.В. Фоміної, Дж. Шанка, К.А. Ягмур тощо.

Високо оцінюючи внесок науковців у розвиток бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості, потрібно відзначити, що цілий ряд аспектів у цій царині залишаються недослідженими. Зокрема, чітко не визначено поняття «витрати на забезпечення якості продукції», не вирішено питання про їх склад, чітко не виділено їх основні види, потребують удосконалення методичні та організаційні засади їх обліку як основи бюджетування та контролю на лікеро-горілчаних підприємствах.

Необхідність подальших досліджень із зазначеної тематики обумовили вибір теми, визначення мети, об'єкта та предмета дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційну роботу виконано відповідно до планів науково-дослідних робіт Київського національного торговельно-економічного університету. У межах науково-дослідної теми «Управлінський облік в галузях національної економіки» (номер державної реєстрації 0112U000634) досліджено та доповнено класифікацію витрат на забезпечення якості продукції як основу організації їх обліку та контролю; обґрунтовано застосування процесного підходу до організації бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції. За науково-дослідною темою «Облік і аудит соціальної відповідальності підприємства» (номер державної реєстрації 0115U000248) проведено комплексне дослідження нормативно-законодавчої бази управління якістю та обліку витрат на забезпечення якості продукції; розроблено рекомендації щодо складання системи бюджетів витрат на забезпечення якості продукції на основі процесного підходу. За науково-дослідною темою на базі кафедри бухгалтерського обліку Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ «Удосконалення організації управлінського обліку на лікеро-горілчаному підприємстві» (номер державної реєстрації 0112U000696) уточнено визначення поняття «витрати на забезпечення якості» з урахуванням його економіко-правового змісту і структури системи управління якістю та визначено структуру бізнес-процесів для бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції.

Мета і завдання дослідження. *Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікеро-горілчаної галузі.*

Для реалізації мети поставлено такі завдання:

- дослідити понятійний апарат, його еволюцію і на цій основі розкрити природу і сутність поняття «витрати на забезпечення якості продукції»;
- сформулювати інформаційні вимоги та завдання обліку витрат на забезпечення якості продукції та визначити напрями його удосконалення;
- дослідити підходи та удосконалити класифікацію витрат на забезпечення якості продукції як основу їх обліку;
- надати критичну оцінку вітчизняного законодавства як нормативно-правової бази для організації обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- визначити порядок організації первинного бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах;
- розробити методичні рекомендації щодо поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах;
- дослідити методичні підходи до узагальнення інформації про витрати на забезпечення якості продукції й адаптувати їх для підприємств лікєро-горілочаної галузі;
- удосконалити методичні підходи до бюджетування витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілочаної галузі;
- розробити методичні рекомендації щодо внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції.

Об'єкт дослідження – процеси діяльності підприємства із забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних і практичних аспектів бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції.

Методи дослідження. У дисертаційній роботі використано загальнонаукові та специфічні методи, які дозволяють системно вирішувати проблемні завдання з обраного напрямку дослідження. Теоретичні та практичні розробки ґрунтуються на використанні таких методів: теоретичного аналізу – для розкриття сутності поняття «витрати на забезпечення якості»; діалектичного пізнання – для визначення сутності і змісту бізнес-процесу та вартості якості як економічної категорії. При вивченні та визначенні загальних тенденцій розвитку обліку витрат на забезпечення якості застосовано методи індукції, дедукції, спостереження, порівняння, групування. Методи причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний використано для удосконалення класифікації витрат, встановлення взаємозв'язку методів обліку витрат на забезпечення якості продукції; порівняння стану обліку на підприємствах лікєро-горілочної промисловості; контролю – для покращання управління витратами на забезпечення якості продукції; табличні та графічні – для наочного зображення статистичного матеріалу і схематичного подання окремих теоретичних положень дисертаційної роботи.

На основі методів системного аналізу та наукової абстракції сформульовано загальні висновки.

Інформаційною базою дослідження є: законодавчі акти України, національні та міжнародні нормативні документи, що регламентують процес бухгалтерського обліку витрат, їх юридично-правове визнання та методи оцінки; наукові праці вітчизняних та іноземних вчених; матеріали науково-практичних конференцій; фахові та періодичні видання; статистичні довідники Державної служби статистики України; первинні документи і статистичні матеріали досліджуваних підприємств; матеріали анкетного обстеження та особистих спостережень.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних рекомендацій щодо

обліку витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах, що дасть змогу створити інформаційну основу для ефективного управління діяльністю із забезпечення якості. Основні теоретичні та практичні результати, що характеризують наукову новизну дослідження та виносяться на захист, полягають у такому:

удосконалено:

– теоретичні засади обліку витрат на забезпечення якості продукції, що, на відміну від існуючих, передбачають застосування процесного підходу; структуризацію бізнес-процесів із забезпечення якості продукції як об'єктів обліку; визначення завдань обліку витрат на забезпечення якості продукції, що надасть можливість задовольнити інформаційні потреби зацікавлених сторін з урахуванням особливостей діяльності лікєро-горілочаних підприємств;

– класифікацію витрат на забезпечення якості продукції, в частині доповнення її ознаками групування витрат за бізнес-процесами та центрами якості з урахуванням специфіки діяльності лікєро-горілочаних підприємств, що забезпечить розроблення організаційно-методичної основи обліку витрат з метою інформаційного обслуговування їх бюджетування та контролю;

– організацію первинного бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаному підприємстві, що, на відміну від інших, передбачає застосування процесного підходу, а також уточнення об'єктів обліку та факторів витрат; визначення переліку первинних документів та розробку графіка документообороту; надання рекомендацій щодо кодування та вартісного вимірювання витрат на основі їх групування за бізнес-процесами, що дозволяє сформулювати повну, релевантну та достатню для прийняття ефективних управлінських рішень базу даних;

– методичні підходи до поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції на підприємстві лікєро-горілочаної галузі, що, на відміну від існуючих, передбачають їх групування та узагальнення в системі синтетичних та

аналітичних рахунків за бізнес-процесами, центрами якості та призначенням, сприяють отриманню інформації структурованої відповідно до потреб зацікавлених сторін;

набули подальшого розвитку:

– визначення поняття «витрати на забезпечення якості» з урахуванням його економіко-правового змісту та складових елементів управління якістю, що, на відміну від інших, відповідає меті та принципам системи управління якістю, включає витрати на попередження, оцінку та усунення виявлених дефектів продукції, а також витрати на поліпшення якості, охоплює операційний цикл господарської діяльності підприємства, що дає змогу формувати інформаційно-облікову базу для прийняття управлінських рішень у сфері якості продукції;

– методичні підходи до узагальнення витрат на забезпечення якості продукції на основі інтеграції методу ПОД (профілактика, оцінка, дефекти) і методу калькулювання витрат за процесами, за допомогою узагальнення витрат з деталізацією за центрами якості, що надає можливість створити цілісну інформаційну систему на основі даних первинного та поточного обліку для визначення загальної суми витрат на забезпечення якості продукції, визначити ефективність заходів за центрами якості і бізнес-процесами, контролювати використання ресурсів та оптимізувати витрати без зниження якості кінцевої продукції;

– методичні підходи до бюджетування витрат на забезпечення якості продукції, які, на відміну від інших, передбачають складання бюджетів за бізнес-процесами та центрами якості, що дозволяє планувати витрати за місцями їх виникнення, зіставляти з фактичними та оптимізувати їх відповідно до інформаційних вимог системи управління якістю;

– методичні підходи до здійснення внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції, що, на відміну від існуючих, передбачають поєднання економічного та технологічного контролю за бізнес-процесами та

центрами якості на лікєро-горілчаному підприємстві і сприяють підвищенню ефективності заходів із забезпечення якості продукції.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці науково-методичних і практичних рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції, які можуть використовуватись на підприємствах лікєро-горілчаної галузі.

Проведене дослідження дозволило удосконалити нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції шляхом доповнення Наказу про облікову політику лікєро-горілчаного підприємства та галузевих Методичних рекомендацій (у частині визначення об'єкта витрат, їх складу, групування та розподілу витрат на рахунках бухгалтерського обліку), що дає змогу налагодити організацію та облік витрат на забезпечення якості продукції.

Запропоновані практичні рекомендації прийняті до розгляду, апробовані та використовуються на лікєро-горілчаних підприємствах, а саме:

– методика обліку витрат на забезпечення якості продукції, що сприятиме отриманню достовірної інформації про витрати на забезпечення якості продукції з урахуванням необхідного рівня деталізації та структурою витрат за бізнес-процесами, центрами якості, включаючи статті, елементи та групи витрат, які характеризують якість виготовленої продукції з урахуванням витрачених ресурсів (довідка № 82 від 30.06.2016 ТОВ «СОТКА-7»);

– методика узагальнення витрат на забезпечення якості на основі процесного підходу, що дозволить визначити вартість якості продукції і допоможе встановити відхилення фактичних витрат від нормативних за кожним бізнес-процесом; система бюджетів витрат на забезпечення якості продукції: бюджети за бізнес-процесами та центрами якості, що дасть змогу планувати фінансово-господарську діяльність підприємства у сфері якості

продукції та оптимізувати використання ресурсів на її забезпечення (довідка № 30-17/ 0692 від 12.05.2016 ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД»);

– методика внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції на основі процесного підходу. Запропонована методика дозволить здійснювати контроль якості продукції та використання ресурсів на її забезпечення; порівняти фактичні показники з плановими; знизити частку втрат від дефектів та оптимізувати витрати (довідка № 1-705 від 05.10.2016 ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод»).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаною науковою працею. В дисертації відображено результати особистого дослідження автора стосовно обліку витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілочаної галузі.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення та практичні результати дисертаційного дослідження висвітлено на міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: «Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики» (м. Душанбе, 6–7 липня 2012 р.); «Стратегічні напрями розвитку національної економіки у посткризовий період» (м. Львів, 2–3 квітня 2012 р.); «Современные взгляды на проблемы экономического и технического развития предприятий» (м. Донецьк, 25–27 січня 2013 р.); «Реформування економіки України: стан та перспективи» (м. Київ, 29 листопада 2013 р.); «Соціально-економічні аспекти реструктуризації регіональної економіки» (м. Вінниця, 6–7 лютого 2014 р.); «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства» (м. Львів, 24–25 жовтня 2014 р.); «Актуальні проблеми сучасної економіки: реалії сьогодення» (м. Ужгород, 6–7 березня 2015 р.); «Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів сьогодення» (м. Одеса, 20–21 березня 2015 р.); «Структурні трансформації національних економік в глобальному вимірі» (м. Миколаїв, 6 листопада

2015 р.); «Від Балтики до Причорномор'я: національні моделі економічних систем» (м. Рига, 25 березня 2016 р.); «Національні особливості та світові тенденції управління та адміністрування на макро-, мезо- і мікрорівнях економіки» (м. Дніпропетровськ, 8–9 квітня 2016 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 17 наукових праць загальним обсягом 5,41 друк. арк., у т.ч. 5 статей – у наукових фахових виданнях, 1 стаття – у наукових періодичних виданнях інших держав та виданнях України, які включені до міжнародних наукометричних баз; 11 – в інших наукових виданнях.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВА ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ГАЛУЗІ

1.1. Економічна сутність витрат на забезпечення якості лікоро-горілчаної продукції

Динамічно зростаючий і розвинутий конкурентний ринок лікоро-горілчаної продукції висуває нові вимоги щодо її якості. Поняття «якість продукції» охоплює ті її властивості, що пов'язані з можливістю задоволення певних суспільних чи особистих потреб споживачів.

Американські фахівці цієї галузі стверджують, що якість – це категорія, яка не підлягає об'єктивному вираженню і кожен визначає її на власний розсуд. Наприклад, Ф. Кросбі трактує поняття якості як «відповідність вимогам» [90], У. Демінг вважає, що «досконалість означає досягнення такого рівня якості, на який розраховує ринок» [58], А. Фейгенбаум тлумачить якість як «сукупність складних ринкових, технічних, виробничих і експлуатаційних характеристик виробу (або послуги), завдяки яким виріб, що використовується (або послуга) споживачем, відповідає його очікуванням» [174]. Зміст поняття «якість» розкривається у Міжнародному стандарті ISO серії 9000, *якість* – об'єднання властивостей і характеристик продукції, які надають їй можливість задовольняти обумовлені або передбачувані потреби. При цьому міжнародні стандарти визначають такі елементи якості продукції:

- 1) характерні властивості, форми;
- 2) зовнішній вигляд;
- 3) умови споживання, якими мають бути наділені товари для відповідності своєму призначенню.

Усі ці елементи якості актуальні і для лікоро-горілчаної продукції, адже підприємства, що виробляють і продають лікоро-горілчані вироби, посідають важливе місце у формуванні українського товарного ринку. Завдяки своїй

прибутковості лікєро-горілкиане виробництво є однією з провідних галузей, що наповнюють Державний бюджет України. На думку експертів, вона, завдяки визнаній у світі високій якості, може стати лідером за продажами у сфері харчової переробної промисловості України.

Виготовлення горілки в Україні має давню історію. Вважається, що українці почали її виготовляти в період становлення Запорізької Січі, тобто на початку XVI ст. Але в деяких історичних дослідженнях містяться переконливі докази того, що цей напій з'явився значно раніше. Щодо походження самої назви «горілка» існують різні версії. Наприклад, у німецькомовних регіонах XVII–XVIII ст. застосовувався термін «Brandwein» («брандвайн») як офіційна назва хлібного вина, в українській мові – «горілка» (від слова «горіти» – палати, горіти) і означав горілку, виготовлену з пшениці. Згідно з іншою версією горілкою називали «гірке вино» – самогон, який переганяли з гіркуватими травами [35]. Нині на товарному ринку присутні два види лікєро-горілкианой продукції: горілка та лікєро-горілкиані напої (табл. 1.1) [135].

Таблиця 1.1

Види лікєро-горілкианой продукції

Вид продукції	Характеристика виду продукції	Група лікєро-горілкианой продукції
Горілка	Алкогольний напій, який готується шляхом обробки активованим вугіллям в вугільно-очисній батареї водно-спиртового розчину міцністю 38 – 56% з додаванням до нього інгредієнтів або без них, з наступною фільтрацією. При цьому інгредієнти, що вносяться, не повинні змінювати колір горілки. Горілка – прозора безбарвна рідина без сторонніх включень й осаду з характерним горілкианим ароматом і смаком	Горілки, горілки особливі
Лікєро-горілкиані напої	Лікєро-горілкиані напої міцністю 12–60%, виготовлені шляхом змішування напівфабрикатів (спиртових настоїв, соків, морсів, ароматичних спиртів, цукрового сиропу, ефірних олій) з етиловим ректифікованим спиртом, водою з добавкою барвників або без них. Лікєро-горілкиані напої відрізняються міцністю, вмістом екстрактивних речовин органічних кислот й органолептичними показниками	Лікєри міцні, лікєри десертні, лікєри емульсійні, креми, наливки, пунші, настоянки солодкі, настоянки напівсолодкі, настоянки гіркі слабкоградусні, аперитиви, напої десертні, бальзами, коктейлі

Виробництво лікєро-горілочаних виробів в Україні за останні п'ятдесят років поступово зростало, незважаючи на періоди суворої протиалкогольної політики держави (дод. А). Так, у 2015 р. порівняно з 1960 р. воно збільшилось на 11 млн дал або на 67%. Це сприяло зростанню попиту на алкогольну продукцію на вітчизняному ринку та активізувало експортну політику підприємств галузі [155; 187].

Аналізуючи динаміку продажу горілки та лікєро-горілочаної продукції у 1995–2015 рр. (дод. Б), слід зазначити, що у 2015 р. відбулось значне зменшення (на 55%) обсягів продажу горілки та лікєро-горілочаних виробів порівняно з 2012 р. Ця негативна для підприємств тенденція пов'язана, насамперед, з анексією Автономної Республіки Крим, скороченням обсягів виробництва та продажу у східній частині України. Ще одним негативним фактором було й залишається зростання цін на продукцію у результаті підвищення ставок акцизного податку, що призводить до зниження попиту на легальні алкогольні напої. Як зазначає маркетинг-директор однієї з компаній-виробників лікєро-горілочаної продукції: «...доходи населення не зростають, і українці починають споживати більш дешево, у тому числі й нелегальну продукцію» [64].

За даними Міністерства статистики України (див. дод. Б, табл. Б.2), споживання лікєро-горілочаної продукції на одну особу у вартісному вираженні відбувається на одному рівні з такою продукцією, як: м'ясна, молочна, кондитерська. Тому, на нашу думку, у зв'язку з великими обсягами споживання лікєро-горілочаної продукції вимоги щодо її якості та безпечності мають бути під постійним контролем держави і підприємств-виробників.

Вітчизняні підприємства в основному задовольняють попит населення на алкогольні напої, тому імпорту цієї продукції здійснюється здебільшого для розширення їх асортименту у торговій мережі. Структура та обсяги імпортованого Україною алкоголю у 2011–2015 рр. (дод. В) свідчить, що Україна купує небагато іноземної горілки, частка якої у вартісному вираженні у 2015 р. становила 30% від суми експортованої. Інша ситуація

складається з лікєро-горілочаними виробами, де частка експорту у 2015 р. становила близько 4 % від імпорту цих товарів [155].

Слід зазначити, що ставлення до споживання горілки у різних регіонах суттєво різняться. У світі найбільш популярним міцним алкогольним напоєм є горілка. Для Північної Америки і Західної Європи її активне широкоформатне споживання – порівняно нове явище. На відміну від країн Заходу, де споживання якісних сортів горілки збільшується, в країнах Східної Європи, а також у Швеції і Фінляндії попит на неї зменшується. В Україні, Росії та Польщі горілка нині сприймається як традиційний міцний напій, який є єдиним доступним за ціною алкоголем. У Східній Європі відбувається зменшення попиту на горілку [35]. Найбільшим попитом серед горілок у світі користується марка *Smirnoff*. Щодо інших західних марок, то популярними є марки горілки *Absolut* і *Finlandia* (завдяки активній рекламі, витонченому оформленню та високій якості цих алкогольних напоїв). При цьому на Заході зростає кількість споживачів, які насамперед звертають увагу на якість напою, а не на дизайн пляшки.

Точну кількість виробленого і спожитого алкоголю у світі неможливо визначити через невідомі марки місцевого виробництва. У дод. Г наведено дані про обсяги продажу марок, які вважаються світовими лідерами.

Щодо найбільших виробників-експортерів в Україні сім підприємств виробляють 95% експортованої лікєро-горілочаної продукції. Найбільшим постачальником горілки є алкогольний холдинг ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД» (ТМ «*Nemiroff*») – 60%, який поставив на полиці зарубіжних магазинів кожену п'яту пляшку української горілки. На другому місці – *Global Spirits* (ТМ «Хортиця») – 25%, третє місце в рейтингу експортерів з часткою 10% посідає «Національна горілочана компанія» (ТМ «Хлібний дар») [175].

Важливою умовою існування цивілізованого ринку горілочаних виробів є державна система технічного регулювання, яка забезпечує конкурентоспроможність вітчизняної продукції. Таке регулювання має врахувати інтереси органів влади, населення, контролюючих і наглядових

органів, стратегічних партнерів тощо. У запровадженні загальнодержавної системи технічного регулювання зацікавлені самі виробники лікеро-горілчаної продукції, адже це забезпечить виготовлення якісної продукції і сприятиме усуненню бар'єрів у міжнародній торгівлі через спрощення доступу вітчизняної продукції на зарубіжні ринки збуту.

Як зазначає В. Яценко, після розпаду Радянського Союзу Україні залишилася у спадок потужна індустрія з виробництва алкогольних напоїв. В її основі науковець виділяє три складові:

1. *Сировинна база.* Україна забезпечена як зерном, так і мелясою, що використовуються для виробництва спирту. Крім того, на півдні та заході країни здавна культивують сорти винограду, придатні для переробки на вино та коньячний спирт.

2. *Виробничі потужності.* 41 ліцензований український спиртозавод, спроможний переробити 900 тис. т зерна на рік і отримати 36 млн дал зернового спирту (2016 р.). Також функціонують заводи з виробництва горілки, лікеро-горілчаної продукції, різних вин та коньяків.

3. *Кваліфіковані кадри* [195].

На нашу думку, до цього списку необхідно додати ще четвертий фактор – технологію виробництва лікеро-горілчаної продукції. За часів виникнення горілки вона докорінно не змінилась, а лише удосконалювалась: змінювались засоби виробництва, додавались різні інгредієнти, але сам технологічний процес залишився незмінним.

І. Шаманська підкреслює, що для підвищення ефективності лікеро-горілчаної галузі підприємствам потрібно здійснювати модернізацію, реструктуризацію, реформувати виробництво та управління. Проте при удосконаленні всіх процесів особливу увагу слід приділити забезпеченню якості продукції [187].

Якість продукції для лікеро-горілчаних підприємств надзвичайно важлива, оскільки їх продукції повинна задовольняти основні потреби споживача. Для забезпечення належного рівня якості продукції необхідні [15]:

- 1) впровадження досягнень науково-технічного прогресу (сучасні технології, які потребують якісної сировини, матеріалів, обладнання тощо);
- 2) зміна споживчих запитів населення (за кількісного насичення ринку зростають вимоги до якісних характеристик товарів);
- 3) врахування нестачі або обмеженості природних ресурсів (використання високоякісних сировини, матеріалів, обладнання сприяє їх збереженню, економії суспільної праці);
- 4) підвищення значення матеріального стимулювання в ринкових умовах (кожний, хто краще працює, може придбати більш високоякісний товар);
- 5) розвиток зовнішньої торгівлі (вихід на зовнішній ринок можливий лише за умови виробництва високоякісної конкурентоспроможної продукції).

Якість виготовленої лікєро-горілочаної продукції є однією з головних умов виходу на міжнародний ринок, адже самі вироби та їх виробництво повинні відповідати міжнародним нормативам.

Ставлення виробників до якості лікєро-горілочаної продукції в Україні надзвичайно серйозне, оскільки незадовільний її рівень має негативні наслідки для підприємств, а саме:

- економічні, спричинені непродуктивним використанням матеріальних і трудових ресурсів під час виробництва лікєро-горілочаної продукції низької якості, що зумовлюють зменшення прибутків підприємства;
- соціальні, що призводять до деградації і втрати здоров'я населення та падіння престижу вітчизняних товарів;
- екологічні, пов'язані з додатковими витратами на очищення земельних ресурсів, водного і повітряного басейнів, а також втратами продуктивності сільськогосподарського виробництва через погіршення екологічного стану [189].

Таким чином, проблема якості є найважливішим чинником економічної та соціальної стабільності й екологічної безпеки в державі. Якість продукції забезпечується у процесах постачання, виготовлення та реалізації продукції, впродовж яких матеріалізується найважливіший визначальний елемент конкурентоспроможності продукції – її якість.

Для визначення комплексного показника якості нового виробу лікеро-горілчаної продукції, насамперед, складається перелік споживчих параметрів, тобто показників, які характеризують технічний рівень і якість продукції та тією чи іншою мірою цікавлять її потенційних споживачів. Ці показники об'єднують у такі групи [101]:

1) органолептичні – характеризують придатність продукції до споживання;

1) технологічні – характеризують властивості сировини, матеріалів та інгредієнтів, необхідні для їх виробничого використання в наступних циклах лікеро-горілчаного виробництва;

2) надійності – важливі на всіх етапах руху продукції до споживача. Вони свідчать про придатність продукції до збереження органолептичних і ряду технологічних показників якості при її зберіганні й транспортуванні;

3) екологічні – дають змогу судити про екологічну чистоту продукції та її придатність до споживання;

4) естетичні – характеризують товарний вигляд продукції (розмір, колір, досконалість виробничого виконання продукції, раціональність форми тощо);

5) безпеки – характеризують особливості продукції, що надають впевненість щодо безпечності людини для споживання лікеро-горілчаної продукції.

Точність і повнота добору цих показників суттєво впливають на достовірність розрахунку комплексного показника якості, а загалом – і на визначення конкурентоспроможності нового виробу. Для кожного показника вказують числові значення, характерні для аналога і нового виробу, а також

ті значення, що повністю задовольняють потреби споживачів того сегмента ринку, на якому планується позиціонувати новий виріб.

Заходи, спрямовані на підтримання та підвищення якості продукції, призводять до значних витрат. Формування показників якості лікеро-горілчаної продукції відбувається впродовж технологічного циклу виробництва (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Технологічний цикл виробництва лікеро-горілчаної продукції*

*Узагальнено автором на основі [159].

Оскільки витрати на забезпечення якості є складовою собівартості реалізованої лікеро-горілчаної продукції та впливають на її ціну, особливу

увагу слід приділяти їх оптимізації і підвищенню ефективності. Своєчасне виявлення, обробка та подання інформації про витрати на забезпечення якості продукції – необхідна умова для прийняття ефективних управлінських рішень, що відіграє важливу роль у забезпеченні якості продукції при управлінні процесами проектування, постачання, виробництва та реалізації, сприяє підвищенню конкурентоспроможності й соціально-економічної ефективності підприємства.

Різностямованість витрат для забезпечення якості продукції потребує наукового обґрунтування та ідентифікації цього поняття. Формування інформації щодо витрат, яка необхідна у сфері якості, потребує правильного визначення їх сутності.

Розглядати витрати для забезпечення якості як окрему категорію вперше запропонував Дж. Джуран (1951 р.). Він визначив витрати на якість як витрати, яких би не було за відсутності недоліків у виробництві. А Фейгенбаум сформулював поняття «витрати на якість» таким чином: в процесі покращання якості продукції витрати на якість або вартість якості є засобом для кількісної оцінки загальної вартості, пов'язаної з якістю удосконалення продукції [196].

Бестерфілд визначив витрати на якість як ті, що виникають при недосягненні продуктом або послугою якості, встановленої у вимогах підприємства та його контракті з клієнтами й суспільством (1994 р.) [197].

Один з провідних дослідників управління якістю Дж. Шоттміллер трактує поняття «витрати на якість» як різницю між фактичною вартістю продукції та її можливою собівартістю, визначеною за умови відсутності випадків відмови від продукції або виникнення невідповідностей при її виробництві [191].

Спільним для наведених визначень поняття «витрати на якість» є те, що їх формування відбувається під час або після процесу виробництва, в результаті виникнення невідповідностей, дефектів продукції та відмов від неї. Отже, Дж. Джуран, Бестерфілд, Дж. Шоттміллер виділяють витрати на усунення або виправлення наслідків від неналежного виготовлення продукції або надання

послуг. На сьогодні більшість тлумачень поняття «витрати на якість» поділяються на три групи:

1. Більш висока якість означає: показники якості (продуктивність і функціональні можливості) коштуватимуть дорожче через додаткові витрати на оплату праці, матеріалів та проекту. Додаткові вигоди від забезпечення якості не компенсують додаткових витрат.

2. Вартість поліпшення якості менша, ніж економія. Е. Демінг пропагував саме цю концепцію, яка й нині широко застосовується в Японії. Заощадження формуються у результаті зменшення доопрацювання продукції та зниження прямих витрат, які виникають через дефекти продукції. Це обумовило виникнення концепції безперервного удосконалення процесу японських фірм.

3. Витрати на якість – це додаткові витрати, понесені у разі незадовільної якості продукції, які включають не лише прямі витрати, а й ті, що виникають у результаті відмов споживачів, альтернативних втрат (втрачених вигод) і численних прихованих витрат, що не ідентифікуються у бухгалтерському обліку і не відображаються у звітності.

Дослідження засвідчило, що у науковій літературі є різні підходи до визначення поняття «витрати» у сфері якості. Спробу науковців дати відповідь на питання про їх сутність відображено у табл. 1.2.

На відміну від теорій Дж. Джурана, Бестерфілда, Дж. Шоттміллера, в яких витрати пов'язані з якісними властивостями продукції, З. Хамдамов, К. Рахлін, Л. Скрипко та А. Канівець поняття «*витрат на якість*» фактично пов'язують із заходами, спрямованими на забезпечення якості продукції.

Д. Деміденко акцентує увагу на формуванні у продукції властивостей необхідного рівня якості, тобто забезпечення результату. Щодо визначення, яке надала І. Светкіна, слід зауважити, що споживачі встановлюють вимоги не до системи якості продукції, а до самої якості необхідного їм товару. Підкреслимо, що ці науковці фактично мають на увазі витрати на забезпечення якості продукції. Т. Попова пов'язує виникнення витрат на якість з окремими етапами забезпечення якості продукції.

Таблиця 1.2

Трактування поняття «витрати» у сфері якості продукції

№ пор.	Автор	Визначення поняття
Витрати на якість		
1	Дж. Джуран [62]	Витрати, яких би не було за умови відсутності недоліків у виробництві
2	Бестерфілд [197]	Витрати, що виникають при недосягненні продуктом або послугою якості, встановленої у вимогах підприємства та його контракті з клієнтами і суспільством
3	Дж. Шоттміллер [191]	Різниця між фактичною вартістю продукції та її можливою собівартістю, визначеною за умови відсутності випадків відмови від продукції або виникнення невідповідностей при її виробництві
4	З. Хамдамов [178]	Витрати на розробку, виготовлення і експлуатацію або споживання виробу певної якості
5	Д. Деміденко [57]	Витрати на створення сукупності властивостей, при порівнянні яких встановлюється рівень якості
6	К. Рахлін, Л. Скрипо [141]	Усі витрати на плановані і систематично здійснювані види діяльності відповідно до системи менеджменту якості, необхідні для задоволення встановлених і передбачуваних потреб
7	А. Канівець [82]	Сукупність витрат, спричинених вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості на підприємстві, тобто обумовлені заходами щодо: запобігання помилкам, планомірного контролю якості, виправленню помилок всередині і поза фірмою, а також виконання зовнішніх менеджерських функцій у цій сфері
Витрати на підвищення якості		
8	І. Светкіна [146]	Усі витрати на розробку та реалізацію запобіжних і коригуючих заходів, необхідних для: задоволення встановлених споживачем вимог до системи якості продукції; усунення виявлених або запобігання потенційним невідповідностям продукції вимогам, що висувуються або передбачувані
Витрати на забезпечення якості		
9	Т. Попова [127]	Сумарні затрати постачальника на проектування, виготовлення продукту, сервісне обслуговування споживача при постачанні йому якісного виробу і підтримці цієї якості протягом гарантійного терміну
10	І. Чернуха, Г. Макаренкова [184]	Увесь комплекс періодичних витрат підприємства, спрямованих на випуск безпечної продукції, що має стабільні якісні характеристики в межах відповідного рівня для цієї групи продукції
11	Н. Володіна [49]	Витрати цільового призначення виробничої діяльності, спрямовані на виявлення і створення необхідних технічних, організаційних й економічних умов, що гарантують досягнення необхідної якості продукції в процесі виробництва, а також втрати, спричинені невідповідностями заданого рівня якості вимогам споживача

І. Чернуха та Г. Макаренкова трактують витрати на якість як періодичні витрати [184]. Проте, на нашу думку, витрати на якість є постійним, адже заходи із забезпечення якості продукції, на відміну від витрат на управління та поліпшення, мають безперервний характер.

Перша група авторів – Дж. Джуран, Бестерфілд, Дж. Шоттміллер надають універсальне визначення сукупності заходів із забезпечення якості. Проте така абстрактність є певним недоліком щодо управління діяльністю із приведення продукції у відповідність до вимог споживачів, недопущення недоліків у виробництві, відмов (дефектів) для досягнення якості. Тому, вважаємо, що витрати на забезпечення якості продукції потрібно розглядати у контексті цієї діяльності.

Для надання авторського визначення витратам на забезпечення якості розглянемо складові системи управління якістю згідно з ДСТУ 9001:2015 (рис. 1.2).

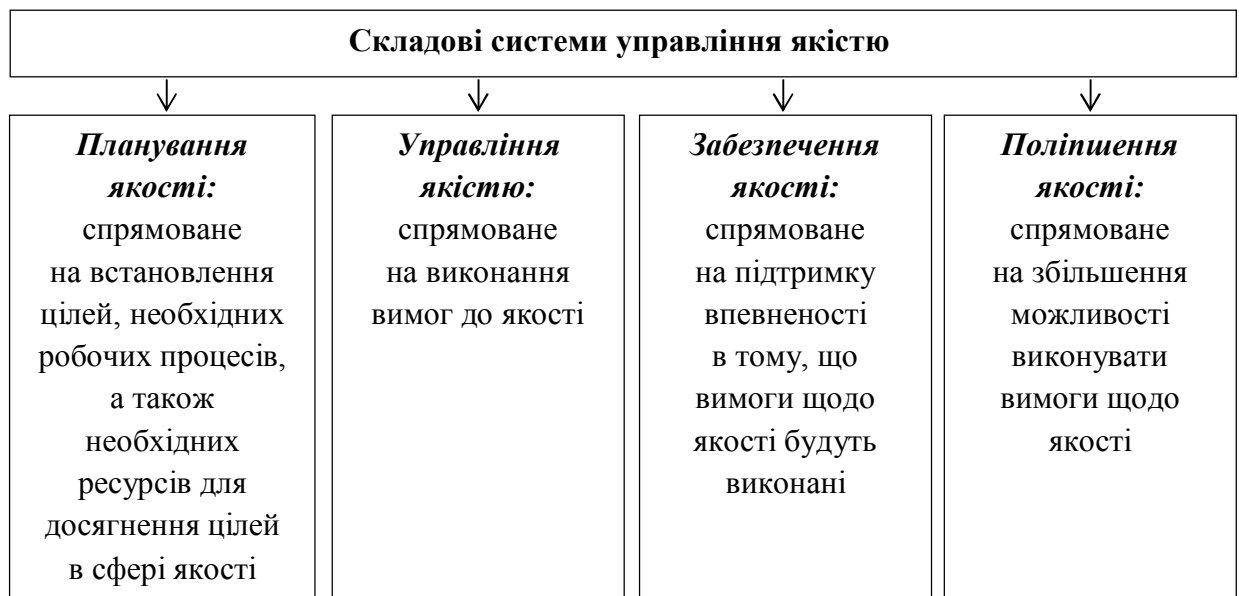


Рис. 1.2. Структура системи управління якістю згідно з ДСТУ ISO 9001:2015 [59]

У результаті проведеного дослідження з урахуванням елементів системи управління якістю та відповідно до наведених визначень сформульовано, що *витрати на забезпечення якості продукції – це витрати підприємства на заходи, в результаті яких формуються якісні властивості*

продукції протягом операційного циклу згідно з потребами споживачів і технологічними нормами.

На відміну від інших, це визначення:

- 1) враховує місце підсистеми забезпечення якості в системі управління якістю (згідно з вимогами ДСТУ ISO 9001:2015);
- 2) включає витрати на всі заходи із забезпечення якості продукції протягом операційного циклу підприємства.

Забезпечення якості продукції для підприємств лікєро-горілочаної галузі є надзвичайно актуальним, адже в умовах гострої конкуренції якість продукції сприймається як аналог комерційного успіху, формує престиж будь-якого суб'єкта господарювання. Якість є основою для задоволення потреб кожної людини і суспільства, найважливішою складовою конкурентоспроможності продукції. Проведений аналіз поглядів на сутність визначення поняття «витрати на забезпечення якості» засвідчив, що в процесі своєї еволюції воно почало відображати не лише витрати, понесені в результаті виготовлення неякісної продукції, а й витрати на забезпечуючі та профілактичні заходи для запобігання виготовленню продукції невідповідної якості та збитків підприємства на всіх етапах операційного циклу. Для вирішення цієї проблеми на лікєро-горілочаних підприємствах слід запроваджувати та вдосконалювати систему управління якістю.

1.2. Концептуальні основи обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції

Інформаційні вимоги та завдання обліку витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах визначаються системою управління якістю.

У цілому політика лікєро-горілочаних підприємств у сфері управління якістю спрямована на задоволення потреб споживачів шляхом забезпечення якості та конкурентоспроможності продукції, визначення цілей і впровадження

новітніх методів управління якістю. Управління якістю продукції є однією зі складових системи управління і спрямоване на підвищення фінансового результату основної діяльності підприємства.

Питання управління якістю розглядали зарубіжні та вітчизняні вчені: Ю. Адлер, І. Бланк, Н. Голошубова, Дж. Джуран, Е. Демінг, С. Ільєнкова, К. Ісікава, П. Калита, Л. Кириченко, О. Кузьмін, В. Лапідус, А. Мазаракі, І. Мазур, Н. Мережко, Ю. Огвоздін, В. Окрепілов, Б. Робертсон, В. Спіцнадель, А. Старостіна, Н. Тарнавська, Дж. Харрінгтон, А. Фейгенбаум, С. Фомічов, О. Чернега, В. Шапіро, М. Шаповал та ін.

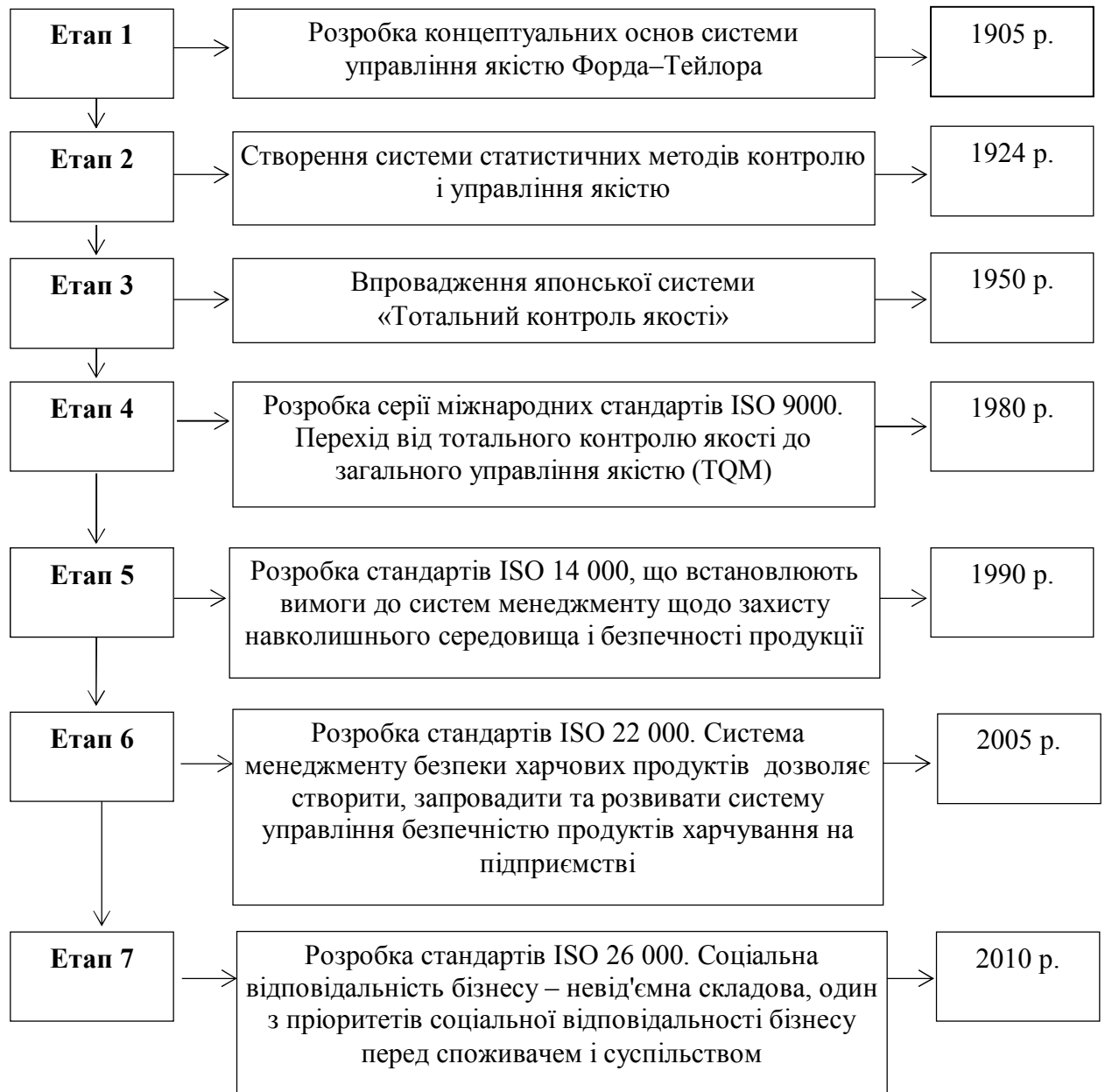
Управління якістю як складова управлінської діяльності на підприємстві почало широко застосовуватись з впровадженням технічного контролю якості на інспекційному рівні ще на початку ХХ ст. У кінці ХІХ ст. на виробництві існував, так званий, індивідуальний контроль якості, за якого один працівник або ж невелика група працівників були відповідальними за виготовлення всього виробу та його якість [8]. Теоретичні дослідження у сфері управління якістю продукції обумовлені потребами в нових методах ведення господарства та пристосуванні підприємства до зовнішнього середовища в умовах зростаючої конкуренції.

Реалізація підприємством завдання щодо забезпечення якості продукції потребує створення певного механізму управління, за якого буде забезпечено виготовлення продукції згідно з відповідними вимогами на всіх стадіях операційного циклу.

У цілому ж управління якістю слід розглядати як систему управління процесами постачання, виробництва та реалізації продукції, яка передбачає задоволення потреб споживача та суспільства на основі вдосконалення господарської діяльності підприємства.

Для розуміння ролі і місця системи управління якістю у діяльності підприємства проаналізуємо етапи еволюції наукової думки та практики з розвитку управління якістю. Формування та впровадження системи управління якістю пов'язані з досягненнями у науці та техніці, збільшенням

обсягів виробництва, зростанням обсягів зовнішньої торгівлі, конкуренцією, актуалізацією проблем безпеки і екології, збільшенням вимог до якості продукції тощо. Цілеспрямована діяльність щодо управління якістю розпочалась у кінці XIX ст. – на початку XX ст. Нині еволюція системи управління якістю триває (Р. Буряк [39, с.120], В. Пархоменко [118] (рис. 1.3).



*Рис. 1.3. Еволюція системи управління якістю**

**Доповнено автором на основі [39;118].*

Впровадження кожного з представлених стандартів характеризує удосконалення системи управління якістю з кожним наступним етапом.

Ці етапи демонструють зростання зусиль підприємств-виробників продукції щодо задоволення вимог споживачів у сфері якості продукції, приведення своїх можливостей у відповідність їм, пристосовування до умов, які постійно змінюються. Період суттєвих змін у СУЯ розпочався із розробкою міжнародних стандартів ISO 9000 у 1980 р. і триває й досі. Саме тоді відбувся перехід від тотального контролю якості до загального управління якістю (TQM).

За результатами проведеного анкетування (дод. Д.1) за 2016 р. підприємства лікєро-горілочаної галузі отримали такі міжнародні сертифікати (рис. 1.4).

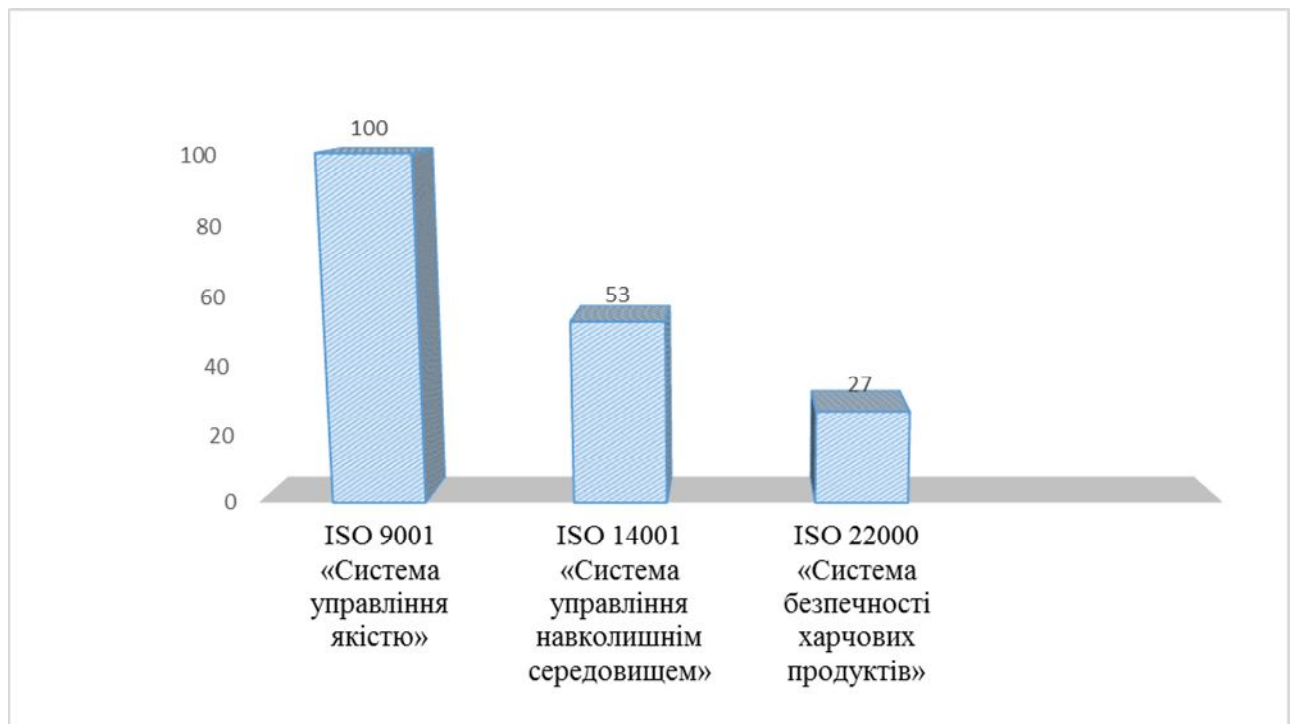


Рис. 1.4. Сертифікація на лікєро-горілочаних підприємствах, 2016 р.*

*Досліджено автором.

Динаміка економічного розвитку свідчить про *пріоритет споживання*, а не виробництва, як це було раніше. Великий асортимент якісної продукції дає можливість вибору для споживача, який стає більш вибагливим у своїх уподобаннях, що, в свою чергу, поглиблює конкуренцію між виробниками, а також спонукає до пошуку нових способів задоволення зростаючих потреб

і очікувань, досконаліших підходів до побудови і впровадження систем управління якістю [8].

Впровадження на підприємстві системи управління якістю потребує насамперед організації роботи за трьома напрямками:

- 1) забезпечення суспільства продуктом високого гатунку;
- 2) функціонування підприємства, його організація та створення системи управління якістю, спрямованих на постійне самовдосконалення;
- 3) налагодження системи професійного розвитку працівників підприємства [94].

Міжнародними та державними стандартами визначено принципи управління якістю, які є основою забезпечення якості продукції (табл. 1.3). Ці принципи визначають характер діяльності та склад заходів, які дозволяють забезпечити виробництво якісної продукції, задоволення вимог споживачів, покращання відносин з постачальниками за умови ефективного використання ресурсів лікеро-горілчаного підприємства.

Аналізуючи досвід вітчизняних підприємств та світової практики, можна стверджувати, що ефективне функціонування і розвиток лікеро-горілчаных підприємств потребує інноваційного підходу до побудови системи управління якістю.

Інноваційна політика в системі управління якістю продукції передбачає систематичне управління, спрямоване на покращання всього операційного циклу, удосконалення технічного оснащення виробничого процесу та збалансоване довгострокове задоволення інтересів не лише кінцевого споживача, але й зацікавлених сторін підприємства. Згідно з п. 3.3.7 ДСТУ ISO 9000:2007 під *зацікавленою стороною* розуміють особу або групу осіб, зацікавлених у діяльності або успіху підприємства (організації). Щодо якості продукції, то зацікавленими сторонами є особи, які зацікавлені та/або впливають на якість продукції та її забезпечення, а саме: споживачі, постачальники, персонал, конкуренти та контактні аудиторії (державні органи).

Таблиця 1.3

Характеристика принципів управління якістю продукції *

Принципи	Зміст	Значення
Орієнтованість на споживача	Основна увага в менеджменті якості приділяється виконанню вимог споживачів і прагненню перевищити їх очікування	Розуміння поточних і майбутніх потреб споживачів та інших зацікавлених сторін визначає зміст діяльності підприємства із забезпечення якості продукції та визначення обсягів відповідних витрат
Лідерство	Лідери на всіх рівнях забезпечують єдність цілі й напрями розвитку і створюють умови, за яких працівники залучаються до їх досягнення в сфері якості	Забезпечення єдності мети і пріоритетів розвитку, а також залучення персоналу дає змогу організації узгодити свої стратегії, політику, процеси і ресурси для досягнення цілей
Залучення персоналу	Створення можливості для кожного працівника брати участь у прийнятті й реалізації управлінських рішень	Визначає необхідність залучення персоналу підприємства на всіх етапах забезпечення якості продукції для підвищення її ефективності
Процесний підхід	Передбачає управління діяльністю як процесом, що дозволяє досягти бажаного результату з більшою ефективністю	Процесний підхід до управління діяльністю висуває інформаційні вимоги до системи бухгалтерського обліку, контролю та планування витрат
Безперервне поліпшення	Орієнтованість на постійне поліпшення діяльності організації	Вимоги щодо постійного поліпшення діяльності впливають на визначення поняття «витрати на забезпечення якості»
Підхід до прийняття рішень на основі фактів	Рішення на основі аналізу даних і оцінки інформації забезпечують отримання бажаного результату	Необхідність інформаційного обслуговування прийняття рішень щодо забезпечення якості продукції потребує надання повної і деталізованих даних про витрачання ресурсів підприємства на відповідні заходи
Взаємовигідні відносини з постачальниками	Спрямовує організацію на створення нових і покращання існуючих відносин з постачальниками	Дотримання постачальниками вимог щодо якості сировини і матеріалів значною мірою визначає сферу діяльності та обсяги відповідних витрат підприємства із забезпечення якості продукції

**Доповнено автором на основі [59]*

Вивчення ринку збуту і споживання як зацікавленої сторони підприємства дозволяє визначити профіль покупця і зрозуміти, який продукт

буде сприйматись ним краще, на який обсяг продажу може розраховувати підприємство, наскільки можна розширити коло потенційних покупців, що чекає продукт у майбутньому тощо. В результаті підприємство, насамперед, визначає профіль тих, хто купує його продукт; а також вимоги до його якісних параметрів [77].

Зацікавленою стороною, яка впливає на якість продукції та діяльність підприємства в цілому, є постачальники. Якість сировини, дотримання умов поставок впливають на виготовлення високоякісної продукції, а несвоєчасне виконання умов доставки або неякісна сировина та матеріали позначаються на її якості. Це, в свою чергу, може призвести до появи додаткових витрат на переробку продукції, вплинути на собівартість продукції, конкурентоспроможність та прибутки підприємства.

Ще однією зацікавленою стороною та важливим чинником забезпечення якості продукції є персонал підприємства. Виробник має вивчати ринок робочої сили за такими параметрами: спеціальність, кваліфікація, рівень освіти, вік, стать та інше, а також її вартість. Але ефективність системи управління якістю потребує відбору працівників для лікеро-горілчаного підприємства, передусім за критеріями рівня їх кваліфікації та обізнаності щодо технології виробництва продукції. Адже, згідно з ДСТУ 9000:2001 працівники на всіх рівнях становлять основу підприємства, та їх повне залучення дає змогу використовувати їх здібності на його користь. Це, в свою чергу, дозволить підприємству виготовляти продукцію високої якості та убезпечить від додаткових витрат на переробку неякісної [59].

Комерційного успіху на внутрішньому та зовнішньому ринках досягає, як правило, той господарюючий суб'єкт, який пропонує покупцям високоякісну та конкурентоспроможну продукцію [153]. При цьому вирішальне значення має не тільки розробка нових видів продукції, а й дотримання та безперервне покращання якісних властивостей продукції, які безпосередньо впливають на її конкурентоспроможність.

Суттєвий вплив на формування системи управління якістю лікеро-горілчаного підприємства має державна політика, що реалізується через нормативні документи різних державних установ, які контролюють дотримання вимог законів і видають підзаконні нормативні акти.

Забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції здійснюється у процесі постачання необхідних ресурсів (засобів) виробництва, виготовлення та реалізації. Відповідні заходи, спрямовані на підтримання й підвищення якості продукції, потребують суттєвих витрат, які є складовою собівартості та, відповідно, впливають на ціну лікеро-горілчаної продукції. Своєчасне виявлення, обробка та надання керівництву інформації про витрати на забезпечення якості є необхідною умовою функціонування системи її управління. Також вона відіграє важливу роль при управлінні процесами проектування, постачання, виробництва та реалізації, сприяє підвищенню конкурентоспроможності та соціально-економічної ефективності підприємства.

Для досягнення мети щодо забезпечення якості продукції з мінімальними витратами підприємству, за умови безперебійного функціонування СУЯ, необхідно побудувати певний механізм, який передбачатиме наявність взаємопов'язаних об'єктів і суб'єктів управління, принципів, методів та функцій управління (табл. 1.4).

Важливим етапом створення СУЯ є визначення її мети, яка відображає бажання підприємства досягти успіху у сфері якості продукції. Тому метою СУЯ продукції на лікеро-горілчаному підприємстві є досягнення необхідного рівня якості згідно з встановленими технологічним нормами та запитамі споживачів.

Виділення об'єктів управління якістю, якими є бізнес-процеси на лікеро-горілчаному підприємстві, – один з важливих заходів із забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції. Л. Тірбах зазначає, що процесне управління відрізняється від функціонального тим, що базовим поняттям є «бізнес-процес». При цьому він розглядається як послідовність дій, спрямованих на досягнення кінцевого, вимірного і конкретного результату [171].

Таблиця 1.4

Елементи Системи управління якістю (ISO 9000)*

Елементи СУЯ	Характеристика елементів СУЯ		Вплив на організацію обліку витрат на забезпечення якості
	За І. Калашніком [78]	Власний підхід	
Мета	Виконання необхідних вимог щодо якості продукції з урахуванням фінансових інтересів виробника, потреб споживача та дотримання екологічних норм виробництва	Забезпечення якості продукції по кожному бізнес-процесу. При цьому слід оптимізувати витрати, пов'язані з якістю продукції, визначити її вартість якості, щоб досягти ефективності діяльності та мінімізувати витрати	У завданні обліку витрат на забезпечення якості продукції потрібно зафіксувати витрати на забезпечення якості під час кожного бізнес-процесу, що допоможе у визначенні собівартості продукції
Об'єкт управління	Якістю продукції як об'єкт може виступати конкурентоспроможність технічний рівень, інший показник, характеристика чи вся сукупність властивостей продукції, а також якась їх частина, група, окрема властивість	Бізнес-процеси із забезпечення якості продукції	Переносить акцент з продукції на бізнес-процес як об'єкт обліку; забезпечить інформацією про витрати в межах кожного бізнес-процесу
Суб'єкт управління	Керівники структурних підрозділів та особи, покликані забезпечити досягнення й утримання планового рівня якості продукції	Керівник з якості продукції, керівники бізнес-процесів, які відповідають за безперервне забезпечення якості продукції	Дозволить визначити особу, яка відповідає за формування витрат на забезпечення якості продукції
Функції	Не розглядає	Прогнозування та планування заходів із забезпечення якості продукції; стимулювання персоналу до виготовлення якісної продукції та відповідальність за неї; оцінка і аналіз якості продукції; контроль якості продукції	Допоможе у плануванні витрат на забезпечення якості, їх контролі та у порівнянні фактичних показників витрат з плановими
Методи	Засоби, за допомогою яких відбувається вплив суб'єкта управління на об'єкти управління якістю і в результаті досягається необхідний рівень якості продукції	Сукупність засобів, націлених на забезпечення якості продукції під час бізнес-процесів підприємства	Дозволить визначити взаємозв'язок між суб'єктом і об'єктом управління, що сприяє правильній організації обліку витрат, послідовному визначенні вартості якості продукції

*Доповнено автором на основі [78].

Б. Андерсен поняття «бізнес-процес» поділяє на дві складові: бізнес і процес. Процес – це деяка логічна послідовність пов'язаних дій, які перетворюють вхід на результати або на вихід [5].

До слова «процес» науковець додає слово «бізнес», щоб відрізнити бізнес-процес від інших, що здійснюються в компанії. Поняття «бізнес-процес» він визначає як ланцюжок логічно пов'язаних, повторюваних дій, в результаті яких використовуються ресурси підприємства для переробки об'єкта (фізично або віртуально) з метою досягнення певних вимірних результатів або продукції для задоволення потреб внутрішніх або зовнішніх користувачів. Головна ідея полягає в тому, що будь-який бізнес-процес має внутрішнього або зовнішнього користувача. Відповідно до цього визначення дослідник усі дії всередині організації (компанії) розглядає або як бізнес-процес, або як його частину [5].

М. Хаммер підкреслює, що «...бізнес-процес складається з групи логічно пов'язаних завдань, під час виконання яких використовуються ресурси підприємства для отримання певних результатів, що забезпечують досягнення цілей організації» [179].

Використання процесного підходу для покращання діяльності підприємства є одним з принципів у ISO серії 9000:2001. Система управління якістю. Цим стандартом визначено, що «процес» – це сукупність взаємопов'язаних і взаємодіючих видів діяльності, що перетворюють входи на виходи. Вхід у певний процес, зазвичай, є виходом з іншого. Входи і виходи можуть бути як матеріальними, так і нематеріальними, тобто включати, крім іншого, устаткування, матеріали, енергію, інформацію і фінансові ресурси. Щоб здійснити дії, що входять у процес, необхідно оптимально розподілити відповідні ресурси. Це спонукає до збору інформації для аналізу показників процесів і характеристик її входів і виходів.

Проведений аналіз запропонованих дефініцій поняття «бізнес-процес» дозволив визначити можливість його використання для характеристики структури діяльності лікєро-горілочного підприємства і трактування його як

сукупності заходів, операцій або дій, які забезпечують досягнення певного результату.

Вперше ідея використання процесного підходу до характеристики діяльності підприємства використана у теорії адміністративного управління А. Файоля (1916 р.). Проте визнання він набув лише в кінці ХХ ст., коли поширений на той час функціональний підхід до організації виробництва і управління підприємством втратив свою ефективність. Про це свідчить твердження Т. Конті: «Введення процесного підходу означає відмову від підходу до менеджменту якості на основі бюрократичних процедур на користь гнучкішого, інтегрованого менеджменту компанії як «ланцюга цінностей», спрямованого на оптимізацію результативності і гнучкості її роботи» [88].

Запровадження процесного підходу в управління якістю продукції на підприємстві здійснюється впродовж таких етапів [171]:

- збір даних стосовно якості продукції;
- виявлення ланцюжків створення цінностей (процеси виготовлення продукції та надання їй якісних характеристик);
- реєстрація внутрішньофірмових процесів, на яких відбувається забезпечення якості продукції;
- визначення структури процесу для забезпечення якості продукції;
- виявлення проблем, пов'язаних з процесами, які відповідають за якість продукції;
- встановлення власників процесу – працівників, які відповідають за якість продукції;
- оцінка та оптимізація впровадження процесного підходу до управління якістю продукції;
- визначення входів і виходів процесів.

Процесний підхід до управління передбачає тісний зв'язок всіх бізнес-процесів, на яких за допомогою певних технологій ресурси перетворюються

на результат і надають цінних якісних властивостей продукції для споживачів та істотно впливають на формування конкурентних переваг підприємства [97]. Запровадження процесного підходу потребує визначення обсягів ресурсів, необхідних для реалізації політики у сфері якості, а саме виходів бізнес-процесів. При цьому слід звернути увагу на те, що витрачені в межах кожного бізнес-процесу ресурси спричиняють певні витрати та їх ідентифікацію за відповідними бізнес-процесами – виходів бізнес-процесів.

Л. Тірбах зазначає, що виробники лікєро-горілочаної продукції від застосування процесного підходу на підприємстві очікують вирішення таких основних проблем, як: зниження витрат; підвищення рентабельності та керованості (поліпшення системи звітності компанії, створення прозорої системи управління, прискорення процедур прийняття управлінських рішень); зниження впливу людського фактора при управлінні компанією [171].

Тобто метою процесного підходу до управління у сфері якості є сприяння підвищенню результативності й ефективності діяльності підприємства у досягненні поставлених завдань через оптимізацію діяльності, виходів і виходів кожного бізнес-процесу. Для цього необхідно, передусім, виокремити відповідні бізнес-процеси компанії. Наприклад, на ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод» СУЯ продукції складається з процесів, наведених у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Структура процесів управління якістю на лікєро-горілочаному підприємстві ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод»

Назва процесу	Відповідальна особа	Ціль (мета) процесу
Аналіз договорів (контрактів) про поставку продукції	Заступник директора з комерційних питань	Зменшувати ризик споживача і попередити його необґрунтовані вимоги після поставки продукції
Аналіз системи менеджменту якості вищим керівництвом	Директор	Здійснювати систематичну оцінку придатності, адекватності, ефективності і результативності системи управління якістю з урахуванням політики й цілей у сфері якості
Управління закупівлями	Заступник директора з комерційних питань і виробництва	Забезпечувати взаємодію з постачальниками, що дозволяє підтримувати якість купованої сировини і матеріалів згідно з вимогами, визначеними лікєро-горілочаним підприємством

Закінчення табл. 1.5

Назва процесу	Відповідальна особа	Ціль (мета) процесу
Управління фінансовими ресурсами	Заступник директора з комерційних питань	Здійснювати діяльність щодо забезпечення якості продукції фінансовими ресурсами
Планування і виробництво продукції	Головний інженер	Виконувати замовлення у строки, передбачені договорами (контрактами), із забезпеченням належної якості продукції
Моніторинг і контроль технологічних процесів і продукції	Головний інженер та начальник лабораторії	Отримувати об'єктивні дані про виконання встановлених вимог до технологічних процесів і якості продукції
Метрологічне забезпечення	Начальник лабораторії з контролю виробництва	Забезпечувати придатність засобів виміру і випробування для вимірювання якісних показників процесів і продукції
Поставка продукції замовникам	Начальник відділу збуту, начальники дільниць	Поставляти продукцію замовникам точно у строк із збереженням під час її транспортування відповідної якості, досягнутої в процесі виготовлення
Оцінка задоволеності споживачів	Заступник директора з комерційних питань	Збільшити кількість замовників
Технічне обслуговування і ремонт устаткування	Головний механік	Забезпечити працездатність і придатність технологічного устаткування для виготовлення продукції, що відповідає встановленим вимогам і попередження виникнення дефектів
Навчання персоналу	Старший інспектор з кадрів	Забезпечити підтримку і розвиток компетентностей фахового рівня персоналу відповідно до потреб підприємства
Внутрішній аудит	Внутрішній аудитор	Установити відповідність усіх видів діяльності підприємства політиці і цілям у сфері якості, а також вимогам нормативних документів

**Узагальнено автором*

На ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод» управління якістю продукції здійснюється впродовж процесів, наведених у табл. 1.5. Вони регламентуються нормативними документами та контролюються відповідальною особою, яка на своїй дільниці забезпечує якість продукції.

У науковій літературі представлено багато підходів до визначення сутності поняття «бізнес-процес», а також до їх структуризації та порівняльних характеристик (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Підходи до структуризації бізнес-процесів в СУЯ*

Бізнес-процес	М.Поргер [130]	А. Бортнік [36]	О. Виногра- дова [47]	Н. Абдикєєв [1]	В. Ретін, В.Сліферов [69]	Власне бачення
Основні процеси:						
Розробка стратегії організації			+			
Розробка виду продукції			+	+		
Постачання	+				+	+
Логістика		+		+		
Виробництво	+	+	+	+	+	+
Маркетинг і збут	+	+	+	+	+	+
Обслуговування та сервіс	+	+	+		+	
Контроль якості готової продукції						+
Допоміжні процеси:						
Матеріально-технічне забезпечення		+		+	+	+
Виробнича інфраструктура	+	+		+		+
Розвиток технологій	+	+			+	
Охорона праці						+
Процеси управління:						
Управління інформаційними ресурсами			+			
Управління матеріальними і фінансовими ресурсами			+			+
Юридичне забезпечення						+
Управління програмою роботи з навколишнім середовищем			+			
Управління зовнішніми зв'язками			+			+
Управління покращанням і змінами			+			
Управління персоналом	+	+	+	+	+	+
Управління якістю				+		+
Стратегічне управління					+	
Техніко-економічне планування					+	
Економічний аналіз заходів з управління					+	

*Узагальнено автором.

Група бізнес-процесів управління координує виконання основних та допоміжних бізнес-процесів [69]. В основу побудови технології виконання процесів управління покладено концепцію контролінгу, яка дозволяє сформувати повний цикл управління підприємством, починаючи від стратегічного планування до аналізу причин відхилень від плану і формування управляючих дій [74].

Серед науковців немає однозначного підходу до структуризації бізнес-процесів. Наприклад, А. Бортнік [36] та М. Портер [130] заперечують необхідність виділення бізнес-процесів «Управління» у самостійну групу. Щодо процесу «Логістика», то А. Бортнік відносить його до основних бізнес-процесів, а Н. Абдикеев [1] – до допоміжних. На практиці перелік і межі бізнес-процесів встановлюються підприємством індивідуально залежно від виду діяльності та стратегічних цілей.

Більш детально слід розглянути виявлення основних та другорядних процесів щодо забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаному підприємстві.

Головним критерієм розподілу бізнес-процесів на основні та допоміжні є характер впливу (прямий чи опосередкований) на вихідний результат процесу та його значення у створенні цінності для споживача [41]. Так, основні бізнес-процеси орієнтовані на виробництво продукції, яка представляє цінність для клієнта, та забезпечують отримання доходу для підприємства.

Допоміжні бізнес-процеси (у різних джерелах – підтримуючі [50], забезпечуючі [36], вторинні [95]) надають підтримку при виконанні основних бізнес-процесів і забезпечують ресурсами всю діяльність підприємства.

На основі проведеного аналізу літературних джерел за темою дослідження та особливостей основної діяльності лікєро-горілочаних підприємств виділено бізнес-процеси, кожен з яких відіграє конкретну роль у загальному механізмі управління (табл. 1.6). Організація управління якістю продукції передбачає визначення процесів, передумов отримання заданого результату за кожним з них і взаємозв'язок між цими процесами (дод. Е). Досягнення мети кожного бізнес-процесу передбачає залучення певних підрозділів підприємства. Отже, між структурними підрозділами та бізнес-процесами існує тісний зв'язок. Для лікєро-горілочаних підприємств визначальними бізнес-процесами відносно якості продукції є основні бізнес-процеси, безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, що

характеризуються найбільшим споживанням ресурсів. Вони визначають стан та ефективність усієї організаційної системи.

Слід звернути увагу на пропозицію Л. Малишевої щодо ідентифікації основних і допоміжних бізнес-процесів за видами витрат, які генеруються в межах цих процесів [100]. На думку науковця, тип бізнес-процесів можна визначати на основі аналізу поведінки витрат при зміні обсягів виробництва продукції за таким принципом: основні бізнес-процеси формують змінні витрати; допоміжні – умовно-змінні витрати, а бізнес-процеси управління – постійні витрати.

Як зазначає В. Верба, такий підхід до визначення класифікаційних розбіжностей у бізнес-процесах не відповідає сучасним методологічним засадам процесного управління, якими навіть не передбачено застосування термінів «змінні» та «постійні» витрати [41].

Разом з цим, цінність теорії Л. Малишевої полягає в тому, що вона встановлює взаємозв'язок між видами бізнес-процесів та характером відповідних витрат. Якщо такий зв'язок дійсно існує, він може бути використаний для характеристики зазначених витрат та організації їх обліку. При цьому слід розглянути групування витрат не тільки за впливом обсягу виробництва (змінні, постійні), але і за зв'язком між бізнес-процесами і витратами.

Перевіримо правильність цієї методики на прикладі бізнес-процесу «виробництво» на основі аналізу витрат на забезпечення якості продукції за впливом обсягу виробництва і способом віднесення на об'єкт витрат. Цей бізнес-процес складається з низки технологічних стадій, на яких відбувається формування якості лікєро-горілочаної продукції (дод. Ж).

Дані дод. Ж в цілому підтвердили гіпотезу Л. Малишевої щодо характеру витрат для основних процесів. Винятком є витрати на якість мірників (для передання спирту зі спиртосховища на виробництво) та витрати на перевірку допоміжної сировини на перевищення вмісту токсичних елементів, пестицидів, мікотоксинів. Згідно з гіпотезою Л. Малишевої

відповідні витрати мають бути змінними, а на лікєро-горілчаному підприємстві вони є постійними.

Метод Л. Малишевої необхідно використовувати в комплексі з аналізом змісту процесу (основні, допоміжні, управління). Це допоможе отримати інформацію про витрати на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами на лікєро-горілчаному підприємстві.

Актуальність такої інформації обумовлена необхідністю визначення:

- розмірів необхідних капіталовкладень для забезпечення певного рівня якості продукції;
- взаємозв'язків витрат на забезпечення якості продукції і результатів виробничо-господарської діяльності підприємства;
- суми витрат на підвищення якості продукції на одиницю продукції;
- суми витрат при поліпшенні якісних характеристик продукції;
- суми витрат на забезпечення якості продукції по групах для зміни їх структури [146].

Від рівня витрат на забезпечення якості продукції, доцільності їх виникнення значною мірою залежить і собівартість виготовленої продукції, а отже, й ефективність діяльності підприємства. У зв'язку з цим на перший план виходять питання *раціонального управління витратами* на забезпечення якості продукції: не лише визначення собівартості виробництва продукції, а й чинників впливу на якість продукції, технологічних операцій і заходів, які спрямовані на забезпечення якості продукції, створення можливостей для прогнозування відповідних витрат на забезпечення якості продукції та керування ними в межах кожного бізнес-процесу.

Суб'єктом управління якістю на лікєро-горілчаному підприємстві в цілому є керівник (головний інженер), а в цехах, на виробничих дільницях – керівники відповідних структурних підрозділів та бізнес-процесів. Суб'єкт управління аналізує інформацію про якість продукції під час бізнес-процесів (технологічних етапів) та приймає рішення, спрямовані на приведення фактичних показників якості у відповідність до нормативних. Тобто суб'єкти

управління якістю на лікєро-горілчаному підприємстві мають забезпечити досягнення планового стану і рівня якості продукції.

Щодо функцій управління якістю на лікєро-горілчаному підприємстві, то кожна з них являє собою поєднання споріднених або близьких за змістом завдань із забезпечення якості продукції. Завдання диференціюються за стадіями життєвого циклу продукції та рівнями управління. При цьому конкретизуються та відображаються їх особливості [17].

Функції як елементи системи управління якістю (табл. 1.4) реалізуються у певній послідовності. Під час діяльності із забезпечення якості продукції за кожною функцією виконуються певні завдання. Наприклад, функція «контроль якості продукції» пов'язана з перевіркою якості готової продукції на завершальному етапі виробничого процесу.

Системний аналіз мети, об'єкта, функцій системи управління якістю продукції з урахуванням [143] дозволив виділити такі завдання управління якістю продукції на лікєро-горілчаному підприємстві:

- розробка і впровадження стандартів підприємства за елементами системи управління якістю;
- метрологічне забезпечення процесу виготовлення лікєро-горілчаної продукції, контроль за станом та надійністю вимірювальних приладів;
- організація розробки і здійснення заходів із забезпечення ефективного функціонування системи управління якістю (у т.ч. мотивація персоналу);
- забезпечення інформацією про поточний рівень якості продукції на будь-якому етапі виробничого циклу;
- координація діяльності підрозділів підприємства щодо виконання функцій системи управління якістю;
- проведення приймального контролю і кінцевої оцінки якості виготовленої продукції.

Одне з головних завдань у сфері управління якістю продукції полягає у розробленні заходів із забезпечення якості продукції на основі гармонійного поєднання факторів і умов її забезпечення. Формування якості продукції

відбувається в процесі всієї відтворювальної діяльності підприємства, на всіх її етапах і в підрозділах. Разом з цим, за бізнес-процесами виникають витрати й формується вартісна величина якості, яка складається з цих витрат, починаючи від постачання до збуту продукції.

Так, вчені [56; 85; 78; 185], досліджуючи питання управління та контролю якості продукції, виділяють такі групи методів для забезпечення функціонування системи управління якістю (див. табл. 1.4):

1. *Економічні методи*, що забезпечують створення економічних умов, які спонукають колектив підприємства вивчати потреби споживачів, розробляти та виготовляти продукцію, що задовольняє ці потреби і запити. До економічних методів, які можуть використовувати лікєро-горілчані підприємства, належать ціноутворення, умови кредитування, економічні санкції до підприємств-виробників за недотримання вимог стандартів і технічних умов, правила відшкодування споживачеві шкоди, завданої здоров'ю, моральної шкоди, економічного збитку за реалізацію йому неякісної продукції.

2. *Методи матеріального стимулювання (компенсації)*, що передбачають, з одного боку, заохочення працівників до створення і виготовлення високоякісної продукції, а з іншого – компенсацію за збиток від низькоякісної продукції.

3. *Організаційно-розпорядницькі методи*, які реалізуються за допомогою обов'язкових для виконання директив, наказів, вказівок керівників. До таких методів управління якістю продукції І. Калашнік відносить також нормативну базу.

4. *Виховні методи*, які впливають на свідомість, настрої учасників виробничого процесу і спонукають їх до якісної праці і чіткого виконання спеціальних функцій, передбачених СУЯ. До них належать підвищення якості продукції та почуття гордості за честь ТМ тощо.

О. Бурнукіна методи управління якістю поділяє на управлінські і технологічні [38, с. 20–21]. *Управлінські методи* – це процедури виконання загальної функції управління, які визначають політику і відповідальність у сфері якості, а також здійснюють їх за допомогою таких засобів, як планування, оперативне управління та забезпечення якості.

Технологічні методи ґрунтуються на дотриманні й контролі стандартів, нормативів, правил і технологічних регламентів виробничого підприємства і спрямовані на забезпечення якості продукції. Вибір методу управління якістю або пошук найбільш оптимального їх поєднання є основним завданням керівництва підприємства.

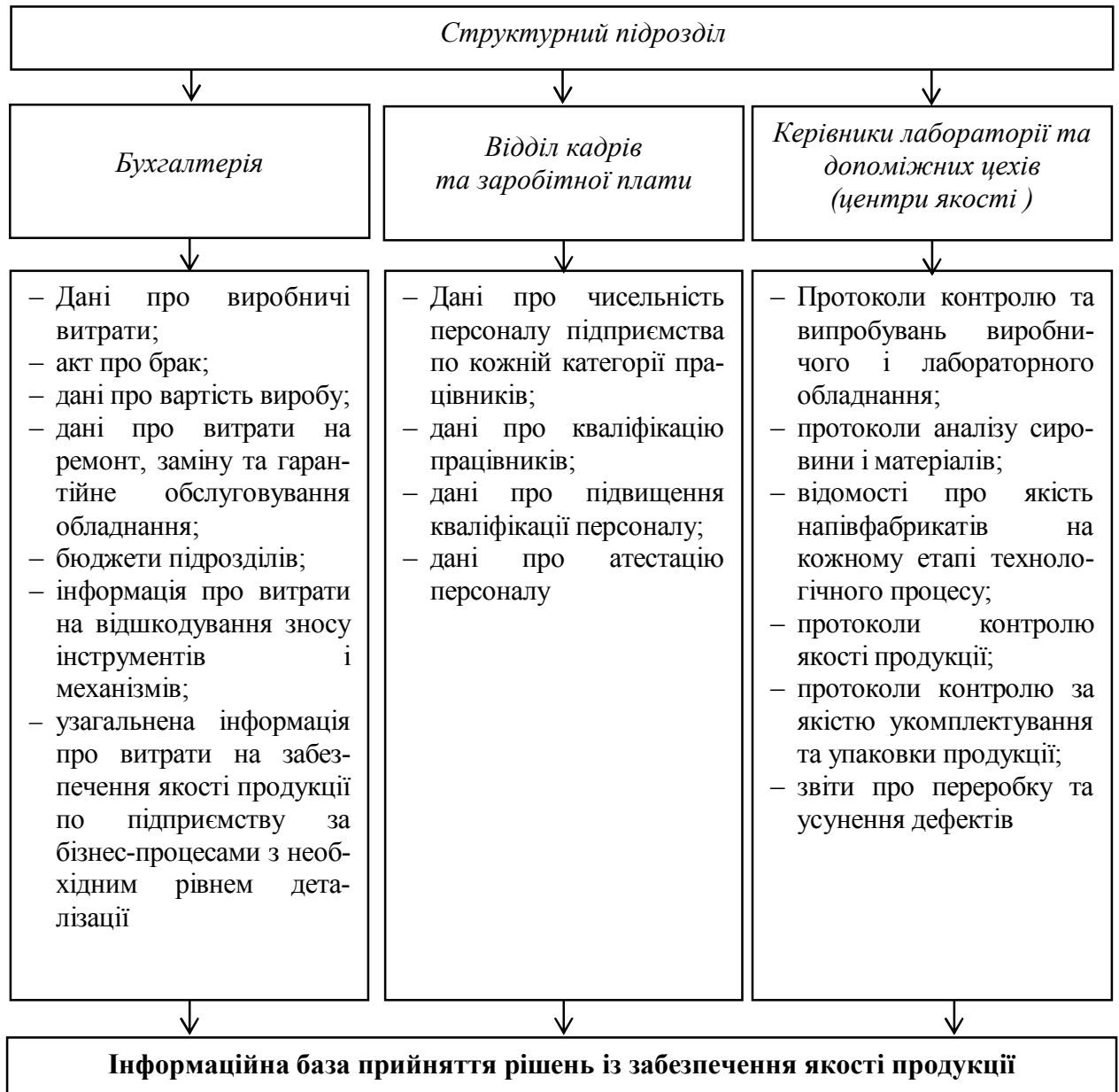
Для розрахунку розмірів капітальних вкладень використовується інформація про бізнес-процеси, на яких створюється продукція (інформація формується на підприємстві, зокрема, в бухгалтерії та центрах якості¹), і даних про витрати, що виникають на етапі реалізації та у процесі споживання (зовнішні джерела).

Бухгалтерська інформація є складовою інформаційної системи управління якістю продукції і має таку структуру (рис. 1.5).

Своєчасне та систематичне надходження достовірної облікової інформації про витрати на якість продукції дозволить обґрунтувати план заходів щодо покращання якості продукції, яка виготовляється, зокрема:

- провести оцінку відповідності якісних характеристик продукції встановленим технічним умовам та стандартам;
- розробити обґрунтовані диференційовані ціни на продукцію підвищеної якості;
- підготувати необхідні заходи щодо забезпечення та підтримки якості продукції;
- спрогнозувати і визначити рентабельність продукції покращеної якості.

¹ Центр якості – підрозділ підприємства (цех, ділянка) або особи, які відповідають за забезпечення якості продукції.



*Рис. 1.5. Джерела інформації для СУЯ**

** Розроблено автором.*

Загалом отримання такої інформації дозволить передбачати тенденції розвитку негативних і позитивних явищ на кожному бізнес-процесі із забезпечення якості продукції, а також своєчасно визначати варіанти заходів з їх попередження. Тобто облікова інформація повинна складатися з показників, що дають змогу оцінювати надійність обраної стратегії і тактики лікєро-горілочного підприємства.

Відповідно до структури основних бізнес-процесів запропоновано виділити такі *етапи збору інформації про витрати на забезпечення якості продукції* (рис. 1.6).

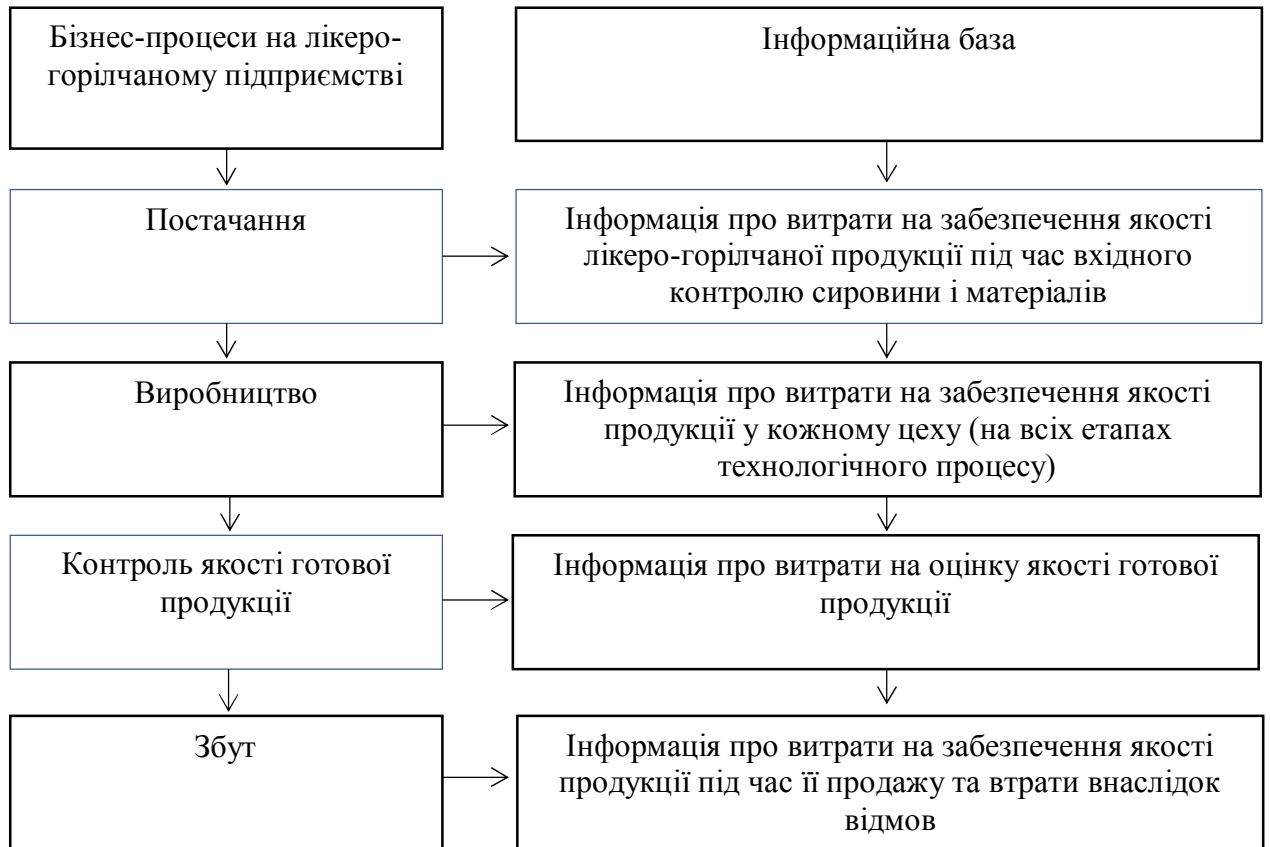


Рис. 1.6. Інформаційна база про витрати на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами*

*Розроблено автором.

Своєчасне та систематичне надходження достовірної облікової інформації про витрати на якість продукції дозволить обґрунтувати план заходів щодо:

- 1) визначення законодавчо-нормативних вимог до організації обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- 2) збору, систематизації та розподілу витрат на забезпечення якості продукції за обраною системою ознак класифікації витрат у межах бізнес-процесів;
- 3) організації первинного обліку витрат на забезпечення якості продукції на основі процесного підходу;

- 4) організації поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції на основі процесного підходу;
- 5) узагальнення даних про витрати на забезпечення якості продукції по підприємству в цілому, бізнес-процесах, відповідальних підрозділах за підсумками звітного періоду;
- 6) бюджетування витрат на забезпечення якості продукції;
- 7) внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення за бізнес-процесами.

Ці завдання є універсальними і не залежать від виду діяльності підприємства, характеру продукції, цілей та вимог, які визначені пріоритетними, а також місця системи управління якістю продукції в компанії.

Слід відмітити, що бухгалтерський облік відіграє визначальну роль в інформаційному забезпеченні СУЯ продукції, яке реалізується через імплементацію завдань у обліково-інформаційному обслуговуванні управління якістю продукції конкретного підприємства, організацію та методику бухгалтерського обліку і забезпечення відповідності обраних методичних підходів поставленим завданням.

У результаті дослідження визначено склад зацікавлених осіб та їх вимоги щодо забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілкової галузі; доведено доцільність застосування процесного підходу як найбільш прогресивного для управління діяльністю із забезпечення якістю і такого, що дозволяє досягти бажаного результату з більшою ефективністю; визначено вплив мети, об'єкта, суб'єкта, функцій і методів системи управління якістю на організацію обліку витрат на забезпечення якості продукції; обґрунтовано необхідність збору інформації для аналізу показників ефективності бізнес-процесів; надано характеристику та здійснено структуру бізнес-процесів із забезпечення якості продукції як об'єктів обліку; встановлено, що бухгалтерський облік є складовою інформаційного забезпечення СУЯ; визначено загальну структуру інформації та завдання обліку витрат на забезпечення якості продукції.

1.3. Класифікація витрат на забезпечення якості лікєро-горілкової продукції

Класифікація витрат на якість є першим етапом розробки інформаційно-облікового забезпечення СУЯ на підприємстві. Від того, наскільки обґрунтовано визначені ознаки класифікації витрат, залежатиме можливість їх виокремлення за кожним процесом господарської діяльності.

В Україні нормативно не визначені підходи до класифікації витрат на якість, що призводить до ускладнення, а іноді й до неможливості отримання в обліку інформації про витрати на якість для прийняття рішень управлінським персоналом підприємства [118].

Теоретичні розробки та практична діяльність щодо створення і функціонування СУЯ пропонують різні підходи до класифікації витрат на забезпечення якості продукції із застосуванням різних класифікаційних ознак.

Перша класифікація витрат на забезпечення якості з'явилася 1951 р. в монографії Дж. Джурана «Довідник з управління якістю». Саме ній вперше наведено інформацію про взаємозв'язок між управлінською та фінансовою складовими забезпечення якості. У другому виданні довідника (1962 р.) вчений запропонував класифікацію і структуру витрат на забезпечення якості, в якій витрати поділено на дві групи: витрати на забезпечення якості конструкції та витрати на забезпечення якості виготовлення [62]. До першої групи Дж. Джуран рекомендує відносити витрати на проектування, виробництво, обслуговування, експлуатацію, ремонт. Другу групу складають витрати на оцінку якості продукції, професійну роботу, внутрішні та зовнішні втрати від браку. Основним принципом класифікації Дж. Джурана є розподіл витрат на *необхідні і зайві*. Такий підхід спрямований на раціональне використання ресурсів для забезпечення та інвестування якості.

Л. Скрипко [149] вважає, що праці Дж. Джурана є відправною точкою наукових досліджень у сфері якості. По-перше, вони стосуються практично всіх аспектів економіки якості. По-друге, всі подальші дослідження витрат на якість використовували доробок Дж. Джурана. Так, на початку 1960-х років

дослідження Дж. Джуран розвинув А. Фейгенбаум, який запропонував концепцію комплексного управління якістю (Total Quality Management – TQM). Сутність цієї концепції полягала у тому, що управління якістю повинно охоплювати не тільки процес виробництва продукції (або технологічний процес), а й всю організаційну діяльність, спрямовану на досягнення заданого результату. Ця діяльність пов'язана з використанням певних ресурсів або, іншими словами, призводить до виникнення витрат під час всіх процесів із забезпечення якості продукції. А. Фейгенбаум наголошує на необхідності планування якості продукції, чіткого визначати вимоги до виконання робіт з управління, а отже, й організації належного обліку витрат на забезпечення якості продукції. Усе це обумовило відповідну структурування витрат на забезпечення якості продукції (рис. 1.7):

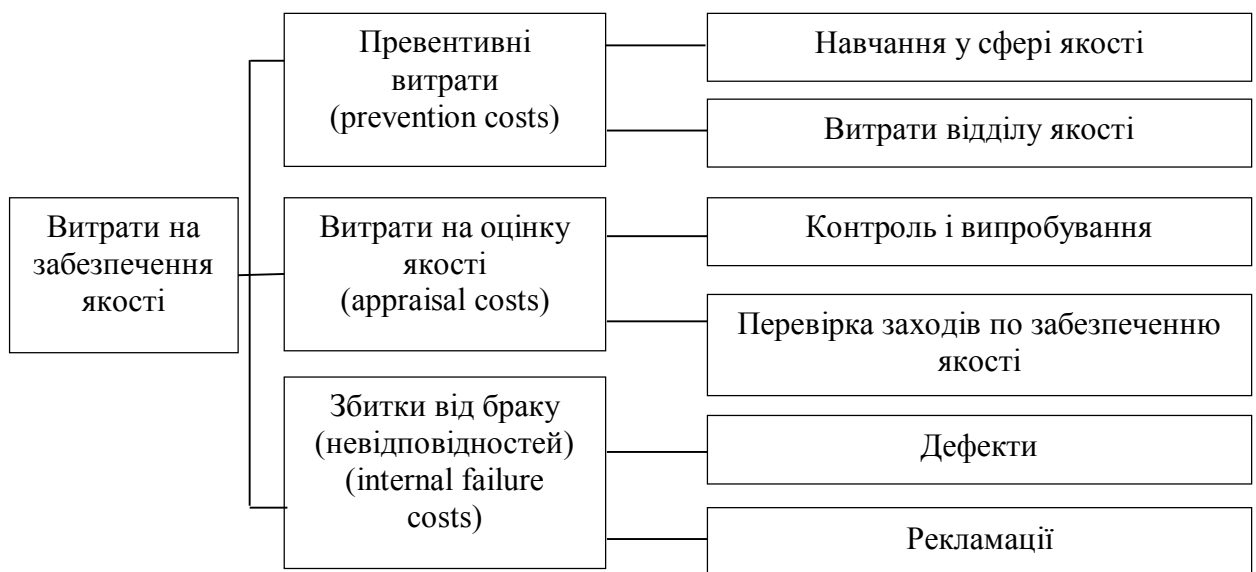


Рис. 1.7. Класифікація витрат на забезпечення якості за А. Фейгенбаумом [174]

Основою цієї класифікації є *процесний підхід*, який дозволяє розглядати управління якістю як управління процесом, а не результатом, що є важливим для лікєро-горілчаного підприємства. На відміну від Дж. Джурана та А. Фейгенбаума, японські вчені за основу класифікації витрат на якість взяли *принцип корисності витрат*, розділивши їх на дві групи [72]: витрати на проведення робіт із забезпечення якості (корисні витрати) і збитки, спричинені незадовільною діяльністю в сфері якості (рис. 1.8).

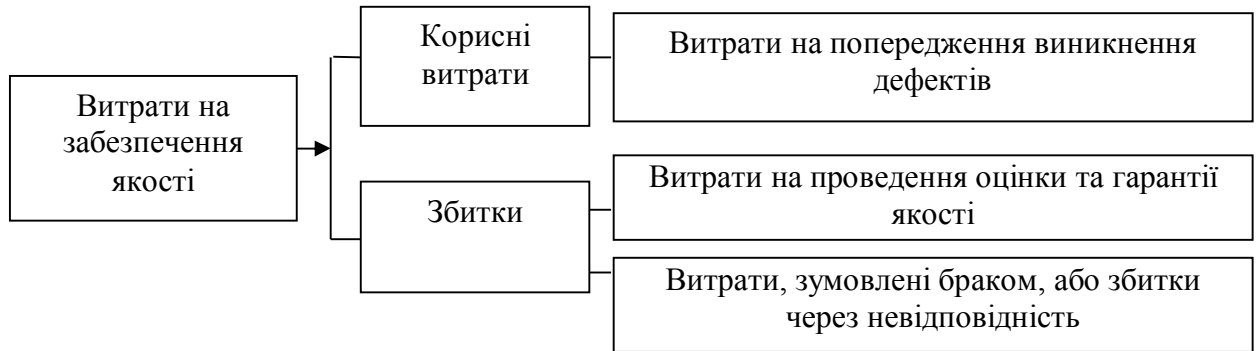


Рис. 1.8. Японський підхід до класифікації витрат на забезпечення якості [149]

При цьому мета визначення витрат на забезпечення якості – розрахунок вартості робіт, завданням яких є зменшення загальних витрат шляхом планованого збільшення вартості заходів щодо попередження невідповідностей і дефектів. У результаті цього зменшуються витрати на оцінку якості та витрати, зумовлені дефектами. Економічна ж ефективність оцінюється шляхом порівнянь витрат з витратами, а не витрат з доходами.

Підхід, запропонований японськими фахівцями, можна назвати «управлінським». Він дозволяє визначити вартість якості та частку витрат на якість у собівартості продукції тощо.

Слід підкреслити, що підхід до класифікації витрат за А. Фейгенбаумом став основою для розробки національних стандартів, зокрема, Британського стандарту BS 6143 «Керівництво по економіці якості» (рис. 1.9).

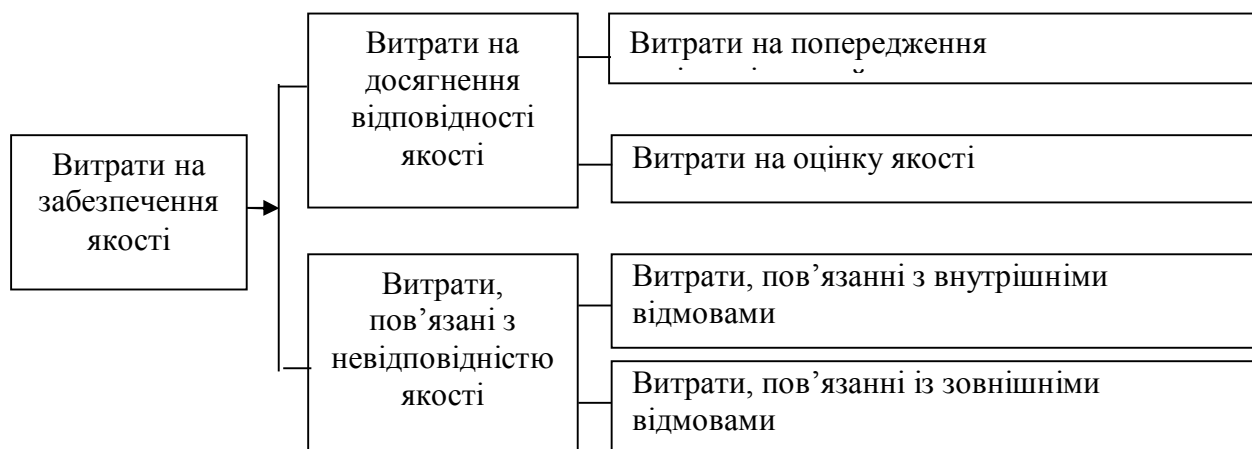


Рис. 1.9. Класифікація витрат на якість згідно зі стандартом BS 6143 [37].

Ця класифікація має спільні риси з попередніми. Як і класифікація А. Фейгенбаума, вона передбачає поділ витрат невідповідності якості (або збитки) на *внутрішні та зовнішні*. Однак у витрати на досягнення відповідності якості (превентивних витрат) у попередніх класифікаціях вкладено різний зміст. Наприклад, витрати на оцінку якості, за А. Фейгенбаумом, виділено в окрему групу, а за японським підходом – віднесено до витрат, пов'язаних зі збитками.

Витрати на попередження невідповідностей – це вартість будь-яких дій, пов'язаних з дослідженням, попередженням чи зменшенням дефектів та відмов. Наприклад, на лікєро-горілочному підприємстві до цієї групи слід відносити витрати: на попередження неякісних поставок сировини і матеріалів (підбір постачальників); на перевірку та налагодження лабораторного приладдя; на вхідний контроль сировини і матеріалів.

Витрати на оцінку якості – вартість контролю якості продукції, проб, які проводяться у процесі виробництва та після його завершення, зразків напівфабрикатів та готової лікєро-горілочної продукції.

Витрати, пов'язані з внутрішніми відмовами – витрати, які мають місце на виробничому підприємстві у зв'язку з виявленою невідповідністю напівфабрикатів та продукції. Вони виникають у процесі виробництва лікєро-горілочної продукції, насамперед, на виправлення браку (додаткова фільтрація напівфабрикату, заміна пляшки, додатковий процес закупорювання) або на списання невиправного браку.

Витрати, пов'язанні із зовнішніми відмовами – витрати, які виникають за межами виробничих підприємств в результаті виявлення невідповідності якості продукції. До такої групи відносять витрати внаслідок повернення продукції торговельними підприємствами у разі незадовільної якості лікєро-горілочного продукту або пошкодження його зовнішнього вигляду.

Зокрема, за результатами дослідження з'ясувалось, що в середньому частка витрат на забезпечення якості продукції у сумі загальних витрат лікєро-горілочних підприємств становить 12 % (рис. 1.10).

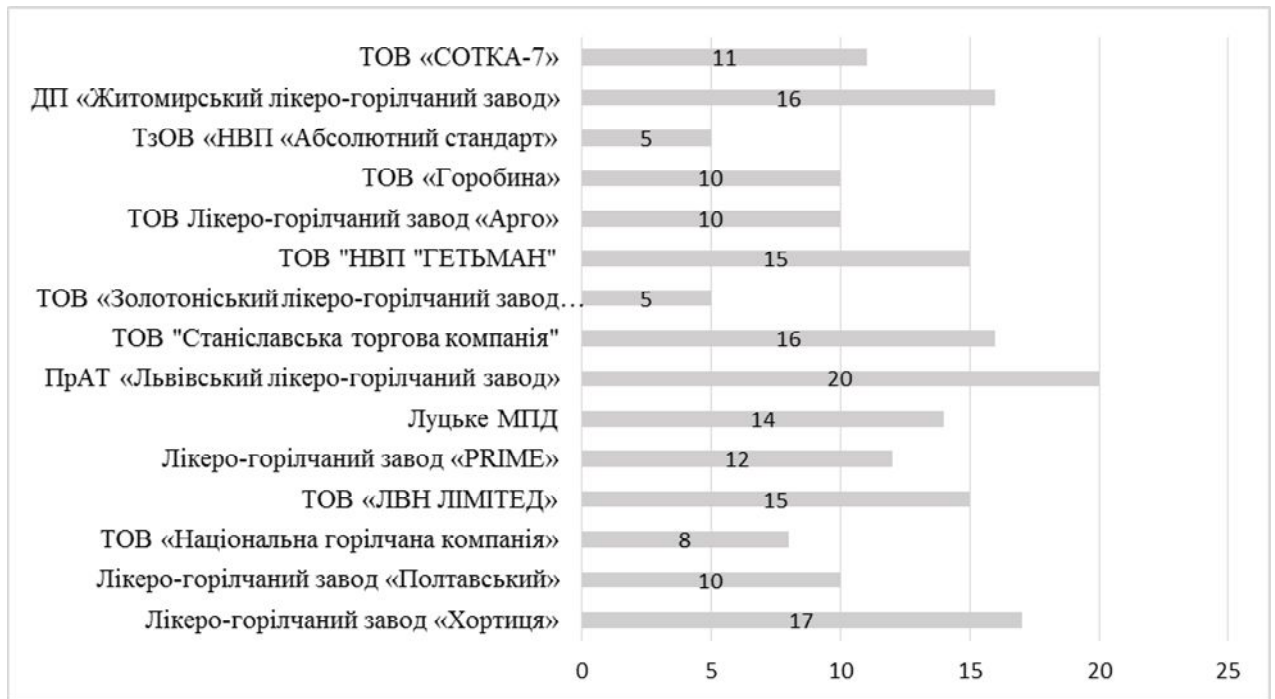


Рис.1.10. Частка витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах*

*Узагальнено автором.

Наведені класифікації витрат відображають певну ідеологію (стратегію) управління якістю продукції. Аналіз зазначених у попередньому розділі підходів до управління та забезпечення якості продукції свідчить про те, що особа, відповідальна за певний процес та наділена повноваженнями щодо управління ним, потребує інформації, яка дозволяє контролювати витрати, пов'язані з цим процесом для вживання заходів щодо їх оптимізації.

На нашу думку, основою для класифікації витрат має бути їх групування за бізнес-процесами. Приклад розподілу витрат на якість за бізнес-процесами на лікєро-горілочаному підприємстві наведено у табл. 1.7.

Деякі науковці намагались розвинути наведені підходи до управління якістю і, відповідно, до класифікації витрат на забезпечення якості продукції. Наприклад, Є. Карлік, Д. Деміденко, В. Шкловський [83] виділяють дві групи витрат, а саме:

1. Витрати на виробництво продукції визнаної якості.
2. Витрати на створення продукції підвищеної (нової) якості.

Таблиця 1.7

**Класифікація витрат на забезпечення якості продукції
за основними бізнес-процесами лікєро-горілочного підприємства***

Бізнес-процес	Центр якості	Зміст витрат на забезпечення якості продукції
Постачання	Матеріальний склад, лабораторія	Витрати на здійснення вхідного контролю якості сировини, матеріалів і комплектуючих виробів
Виробництво	Цехи: водопідготовки, санепідемслужба, виробництва горілки, тари, розливу; лабора- торія, очисне відділення	Витрати на здійснення: контролю якості технологічного процесу та перевірки якості напівфабрикатів; контролю показників якості продукції під час її внутрішньозаводського транспортування, зберігання та пакування
Контроль якості готової продукції	Лабораторія; ДП «Науково-виробничий центр стандартизації, метрології, сертифікації»	Витрати на здійснення перевірки відповідності показників якості продукції вимогам технічної документації
Збут	Відділ збуту	Витрати на забезпечення якості продукції під час її доставки споживачу та реалізації (зовнішні витрати внаслідок відмов)

**Розроблено автором*

Першу групу класифікації витрат на забезпечення якості продукції складають витрати в процесі виробництва, обігу, використання. Можна стверджувати, що до цієї групи включено витрати на якість, які виникли під час основних бізнес-процесів на підприємстві. Другу групу – витрати на розробку і проектування нового виду продукції та на підготовку її виробництва. Тобто в основу цієї класифікації покладено зв'язок з динамікою рівня якості продукції.

Однак, як стверджують окремі науковці [99; 147; 150], наведена класифікація не знайшла свого практичного застосування, так як «не вписувалась в існуючу систему обліку».

Слід зазначити, що витрати на виробництво продукції визнаної якості (1 групи) фактично пов'язані з основними бізнес-процесами, а витрати на створення нової якості – з бізнес-процесом розробки і впровадження. Отже,

організація обліку за бізнес-процесами дозволить поділити витрати на групи, запропоновані Є. Карліком, Д. Деміденком, В. Шкловським [82], і надати необхідну інформацію керівникам цих процесів для підвищення ефективності контролю за виготовленням продукції певної якості.

Інший погляд на класифікацію витрат на забезпечення якості продукції у З. Хамдамова [178]. Він визначив такі чотири групи витрат:

1. Організаційно-управлінські на забезпечення якості продукції.
2. Витрати на запобігання браку продукції.
3. Витрати на контроль, випробування і оцінку якості продукції.
4. Втрати від браку продукції.

До організаційно-управлінських витрат на забезпечення якості продукції З. Хамдамов відніс витрати на розробку, впровадження й удосконалення системи управління якістю продукції; витрати на її функціонування та на створення й обслуговування інформаційної системи управління якістю продукції. На нашу думку, такі витрати виходять за рамки основних бізнес-процесів і не належать до витрат на забезпечення якості продукції, а відносяться до витрат на бізнес-процеси управління.

До другої групи витрат на запобігання браку включено витрати, які на практиці виникають під час бізнес-процесів «Постачання», «Виробництво» та «Збут». Отримання інформації про такі витрати впливає на заходи, спрямовані на запобігання чи усунення дефектів продукції при її виготовленні, а відповідні витрати слід враховувати у складі витрат на забезпечення якості продукції.

Щодо витрат третьої групи, то необхідно відмітити, що, наприклад, на лікєро-горілочаних підприємствах вони виникають під час процесу «Контроль якості готової продукції» і включають витрати, спрямовані на перевірку якості напівфабрикату та готової продукції лабораторією підприємства та зовнішніми організаціями (метрологічними службами). Відповідно облік таких витрат потрібно вести окремо за об'єктами та суб'єктами контролю.

Четверту групу складають втрати від браку, які, на нашу думку, було б доречно поділити на внутрішні та зовнішні втрати. Внутрішні витрати виникають під час бізнес-процесів «Виробництво», «Контроль якості готової

продукції», «Збут», а зовнішні – під час збуту та споживання продукції. Останні будемо розглядати у складі витрат на бізнес-процес «Збут». Потрібно уточнити структуру витрат від браку продукції, що в подальшому допоможе в розподілі витрат за бізнес-процесами з метою обліку.

Класифікація, запропонована В. Левкулич [93], поєднала два підходи, а саме:

1. Формування витрат на якість *на основі функціонального ланцюга*, коли відповідні витрати пов'язують з діяльністю окремих функціональних підсистем підприємства, які беруть участь у процесі забезпечення якості продукції. Тобто витрати такого роду пов'язані з процесом виробництва продукції, з технологічними етапами. На лікєро-горілчаному підприємстві, такі витрати виникають на етапі підготовки сировини (бізнес-процес «Постачання») і всіх наступних етапах до передання готової продукції на склад (бізнес-процеси «Виробництво», «Контроль якості готової продукції», «Збут»).

2. Формування витрат на якість *на основі ієрархічної структури* підприємства: передбачає урахування не тільки витрат, які виникають у ході технологічних процесів, а й витрат, які пов'язані з управлінням такими процесами. Тобто такі витрати формуються на бізнес-процесах підприємства, де відбувається забезпечення якості продукції.

Г. Коц фактично розвинув цю класифікацію. Він поділив витрати першої групи на основні та супутні [89]. *Функціонально-основні витрати на якість продукції* включають витрати на здійснення виробничої діяльності з підтримки і поліпшення досягнутої якості продукції і витрати (збитки), що виникають як наслідок невідповідності якості продукції встановленим вимогам (втрати від невиправного браку). Виникнення таких витрат пов'язано з технологічними етапами – основним бізнес-процесом на лікєро-горілчаному підприємстві. У складі витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесом «Виробництво» потрібно виділяти втрати від браку. *Функціонально-супутні витрати на якість продукції* – це витрати, що виникають внаслідок здійснення виробничої діяльності та є додатковими (супутніми) до функціонально-основних витрат на якість продукції. До цієї

групи включаються витрати на переробку продукції незадовільної якості та зовнішні втрати від невідповідності продукції. Аналізуючи класифікацію витрат Г. Коца, необхідно зауважити, що функціонально-основні та функціонально-супутні витрати не враховують витрати пов'язані з попередженням виникнення дефектів продукції. На нашу думку, за відсутності інформації про витрати, пов'язані з профілактичними заходами, класифікація, запропонована Г. Коцем, не в повному обсязі відповідає інформаційним потребам управлінського персоналу щодо витрат на забезпечення якості продукції.

Л. Скрипко пропонує поділити витрати на якість на дві групи:

1. *Витрати на відповідність*: витрати виробника на забезпечення та покращення якості продукції; витрати споживача на підтримку якості продукції в процесі споживання та зберігання.

2. *Втрати невідповідності*: збитки, які виникли в процесі виробництва продукції; понесені втрати, зумовлені дефектами, що з'явилися у споживача [149].

Класифікація Л. Скрипко подібна до класифікації витрат на забезпечення якості продукції у стандарті BS 6143, адже має однакову структуру витрат другої групи. Щодо першої групи, то відсутність у ній окремого пункту «витрати на оцінку якості» є важливим недоліком, адже, наприклад, на лікєро-горілчаному підприємстві витрати на оцінку якості – важлива складова витрат на забезпечення якості продукції. Вони виникають під час бізнес-процесів виробництва та контролю якості готової продукції. Тому відсутність інформації про витрати на оцінку якості не дозволяє коректно визначити вартість якості цих процесів.

Слід звернути увагу на пропозиції Ю. Тавера щодо класифікації витрат на забезпечення якості [158]. Зокрема, за періодичністю вчений розподіляє витрати на *одноразові, поточні та додаткові*. До одноразових включає витрати, пов'язані з придбанням випробувального обладнання, проектної та технологічної документації, ліцензій тощо. Поточні витрати визначає як такі, що необхідні для забезпечення встановлених вимог до якості виконуваних процесів виготовлення продукції. За рахунок поточних витрат може відбуватись

поступове покращання якості, шляхом зниження рівня дефектності продукції. Це можливе завдяки постійному підвищенню кваліфікації персоналу, підвищенню якості ресурсів, підвищенню надійності обладнання, покращанню контролю якості. Додаткові витрати – це інвестиції, які здійснюються, щоб швидко і корінним чином покращити технологію бізнес-процесів та інші фактори, від яких залежить якість продукції. Виділення останньої групи, на нашу думку, є не коректним. Такі витрати, фактично, можна віднести до одноразових. Додаткові й одноразові витрати мають спільні риси: мета та невизначена періодичність. Ю. Тавер також пропонує здійснювати класифікацію витрат на забезпечення якості продукції за стадіями життєвого циклу продукції. Перевагою такого підходу є можливість визначення не тільки загальної суми витрат виробничого циклу, але й по кожній стадії окремо. Наприклад, виділяються такі етапи життєвого циклу продукції, як: маркетинг, розробка і проектування, виробництво і постачання, використання. Виникнення витрат на якість на даних етапах він пов'язує з витратами на персонал, виробничу інфраструктуру, використанні ресурси й управління.

Заслуговує на увагу ієрархічна модель класифікації витрат на якість, яку запропонував В. Пархоменко [118]. На першому рівні класифікації здійснено групування витрат за видами продукції, робіт, послуг. Вчений вважає, таку ознаку ключовою для цілей управління, оскільки вона дозволяє визначити рентабельність того чи іншого продукту (послуги, роботи). Ця інформація необхідна управлінському персоналу для проведення аналізу щодо доцільності подальшого випуску певних видів продукції. Якщо рівень витрат на якість не покривається за рахунок отриманих доходів від реалізації даного виду продукції, то необхідно переглянути витрати на забезпечення якості саме на цей вид продукції або ж взагалі припинити його випуск. Застосування такої ознаки, на нашу думку, також має бути основою визначення собівартості якості виробів на лікєро-горілчаних підприємствах.

Розподіл витрат на другому (за стадіями життєвого циклу продукції) та третьому (за місцями виникненням витрат та центрами відповідальності) рівнях допоможе в організації обліку витрат на забезпечення якості для їх

обліку, аналізу та контролю за стадіями життєвого циклу продукції та мотивації осіб відповідальних за створення якісної продукції.

Лише на четвертому рівні класифікації В. Пархоменко розподіляє витрати за призначенням: витрати на оцінку, забезпечення та покращання якості продукції. Така структура не відповідає одному з ключових принципів управління якістю – безперервному поліпшенню якості, визначеному в ISO 9000:2001. Тобто покращання якості повинно відбуватися впродовж всього життєвого циклу продукції. Тому, на нашу думку, на цьому рівні доречно було б поділити витрати на такі групи: витрати на попередження дефектів, витрати на оцінку якості, витрати на внутрішні та зовнішні дефекти. Це забезпечило б оцінку та контроль ефективності заходів із поліпшення якості продукції.

П'ятий рівень класифікації витрат на якість (за періодичністю) В. Пархоменко характеризується розподілом витрат на одноразові та систематичні (подібний підхід застосовує Ю. Тавер). На нашу думку, до наведених видів витрат слід додати ще й періодичні витрати. До останньої групи витрат, наприклад, на лікєро-горілчаному підприємстві відносяться витрати на перевірку лабораторного обладнання, витрати на підвищення кваліфікації працівників, які мають періодичний характер. Використання такої класифікації було б доречно застосовувати в управлінському обліку на підприємстві.

На шостому рівні вчений рекомендує поділяти витрати на ті, які *включаються до собівартості продукції* (вартість матеріалів для перевірки сировини, продукції в процесі виробництва, трудові затрати та ін.), і ті, які *відшкодовуються за рахунок прибутку* (витрати на розширене відтворення факторів виробництва (інвестиційні витрати включно з оплатою відсотків за кредит), штрафні санкції, витрати соціального характеру для матеріального заохочення працівників підприємства, на підготовку та освоєння нової продукції серійного й масового виробництва та ін.).

На наш погляд, запропонований В. Пархоменком розподіл витрат на якість, на шостому рівні не відповідає ПСБО 16 «Витрати», адже там відсутні

витрати, які компенсуються за рахунок прибутку. Також необхідно відмітити, що відповідно до чинного законодавства витрати не компенсуються за рахунок прибутку, а зменшують фінансовий результат (прибуток).

Незважаючи на намагання інтегрувати основні знаки класифікації витрат на якість, ієрархічна модель В. Пархоменка не передбачає групування витрат за бізнес-процесами. Як зазначалось, саме таке групування має бути основою для класифікації витрат на забезпечення якості продукції відповідно до вимог міжнародних стандартів ISO серії 9000. Отже, запропонована В. Пархоменко модель класифікації витрат у цілому не відповідає принципам побудови системи управління якістю на підприємстві.

Крім того, в міжнародних стандартах ISO серії 9000 за основу взято два види витрат: витрати на відповідність та витрати внаслідок невідповідності. Під витратами на відповідність розуміють витрати, необхідні для задоволення усіх виявлених і потенційних потреб замовників (споживачів) за відсутності недоліків (відмов) у наявному процесі. Ці витрати можна назвати продуктивними, оскільки до їх складу входять усі витрати, пов'язані з виконанням функцій забезпечення, поліпшення і управління якістю процесу. Витратами на відповідність можна вважати витрати на попереджувальні заходи й витрати на оцінку якості лікеро-горілчаної продукції, а також базові витрати на процес. Останні включають витрати, які відображають вартісну величину факторів виробництва. Витрати внаслідок невідповідності – це витрати, яких зазнало підприємство через недоліки в існуючому процесі. Їх можна визнати непродуктивними витратами, проте не варто ототожнювати лише з втратами від неналежного рівня якості процесів або продукції. Це можуть бути надлишкові витрати людської праці, матеріалів або устаткування, що виникають внаслідок нераціональної організації певного процесу [118]. Наприклад, на лікеро-горілчаному підприємстві виникнення таких витрат може виникати в результаті неналежної перевірки якості сировини і матеріалів під час бізнес-процесу постачання. Як наслідок, виникають додаткові витрати на фільтрацію напівфабрикату.

Отже, призначення витрат на забезпечення якості продукції є головним критерієм їх розподілу, адже для управління якістю продукції, насамперед,

потрібна інформація про їх розмір за цільовим призначенням. Тому, на нашу думку, в основу наведених підходів до класифікації витрат на забезпечення якості продукції необхідно покласти їх групування за призначенням. Спробуємо узагальнити погляди на дану класифікацію витрат (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Підходи до класифікації витрат на забезпечення якості продукції за призначенням*

Автор	Вид витрат на забезпечення якості			
Дж. Джуран	Необхідні витрати			Зайві витрати
	– Витрати на забезпечення якості конструкції. – Витрати на забезпечення якості виготовлення			
А. Фейгенбаум	Превентивні витрати		Витрати на оцінку	Збитки від браку
Японський підхід	Корисні витрати (гроші витрачені)		Збитки (гроші втрачені)	
Британський стандарт BS 6143 «Керівництво з економіки якості»	Витрати на попередження невідповідностей		Витрати на оцінку якості	Витрати пов'язані з невідповідністю якості (внутрішні і зовнішні)
Е. Карлік, Д. Деміденко, В. Шкловський	– Витрати на виробництво продукції необхідної (планованої) якості. – Витрати на створення продукції підвищеної (нової) якості			
З.Ю. Хамдамов	Витрати на запобігання браку	Організаційно-управлінські витрати на забезпечення якості	Витрати на контроль, випробування і оцінку якості	Втрати від браку продукції
В. Левкулич	– Витрати на якість на основі функціонального ланцюга; – витрати на якість на основі ієрархічної структури			
Г. Коц	– Функціонально-основні витрати на якість продукції; – функціонально-супутні витрати на якість продукції			
В. Пархоменко	Витрати на забезпечення якості		Витрати на оцінку	Витрати на покращання якості
ISO 9000	– Виробничі – Невиробничі			
Ф. Кросбі	Витрати на відповідність або конформні витрати			Неконформні витрати
С. Фомічев	Капіталовкладення			Втрати
Т. Харламов, Н. Злобіна	Витрати профілактичного характеру			Витрати помилок
				Внутрішні; зовнішні; втрати альтернативних можливостей

*Узагальнено автором на основі [37; 62; 82; 89; 91; 93; 118; 149; 174; 175; 181].

В обліку необхідно узгодити загальні та специфічні підходи до класифікації витрат на забезпечення якості продукції (дод. 3).

Аналіз наукових публікацій, нормативних документів та узагальнення результатів дослідженні діяльності лікєро-горілочаних підприємств дозволили виділити класифікаційні ознаки, які доцільно застосувати для інформаційного забезпечення системи управління якістю на підприємстві обраної галузі (табл. 1.9):

Таблиця 1.9

Класифікація витрат на забезпечення якості продукції*

Ознака класифікації	Вид витрат	Значення
Центрами якості	Витрати центрів якості	Дозволить визначити ефективність заходів із забезпечення якості, зіставити їх технологічну та економічну ефективність
Об'єктом обліку	Витрати бізнес-процесів	Дозволить визначити фактичні витрати за бізнес-процесами, порівняти їх з плановими, розрахувати загальну суму витрат на забезпечення якості та здійснювати контроль відповідних витрат
Цільовим призначенням	Витрати на попередження дефектів, витрати на оцінку якості, витрати на внутрішні та зовнішні дефекти	Цей розподіл дозволить визначити продуктивні і непродуктивні витрати
Відношенням до об'єкта	Прямі та непрямі витрати	Необхідні для визначення прямих витрат відносно бізнес-процесів та центрів якості, а також для розподілу непрямих витрат відносно них
Відношенням до обсягу виробництва	Умовно-постійні; умовно-змінні витрати	Має значення для побудови обліку на підприємстві, які працюють у постійному режимі і у них виникають умовно-постійні витрати, а інші – працюють під замовлення і виникають умовно-змінні витрати
Періодичністю	Одноразові, поточні та періодичні витрати	Для визначення заходів, які здійснені протягом періоду

**Розроблено автором*

Запропоновані ознаки класифікації витрат на забезпечення якості є основою для обліку, складання бюджетів та контролю. Такий підхід надасть можливість отримати повну, достовірну з необхідним рівнем деталізації інформацію, необхідну для задоволення зацікавлених осіб. Наведений перелік класифікаційних ознак повинен застосовуватись комплексно для характеристики витрат на забезпечення якості продукції (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

**Характеристика витрат на забезпечення якості продукції
на лікєро-горілчаному підприємстві***

№ пор	Вид витрат	Центр якості	Характеристика витрат
Бізнес-процес «Постачання»			
1	Витрати на повірку (калібрування) та ремонт засобів вимірювання і випробувального устаткування, що здійснюються сторонніми організаціями	Лабораторія	Витрати на попередження, постійні, поточні, непрямі
2	Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів		Витрати на попередження, змінні, поточні, непрямі
Бізнес-процес «Виробництво»			
Етап «Підготовка води»			
3	Витрати на фільтраційні засоби	Цех водопідготовки	Витрати на попередження, змінні, поточні
4	Витрати на перевірку якості води санітарною епідеміологічною станцією	Санепідем-служба	Витрати на попередження, постійні, поточні
5	Додаткові витрати на фільтрацію води	Цех водопідготовки	Витрати на внутрішні дефекти, змінні, періодичні
Етап «Приготування водно-спиртової суміші»			
6	Витрати на фільтрацію активованим вугіллям (регенерація вугілля)	Цех виробництва горілки	Витрати на попередження, постійні, поточні
7	Витрати на матеріали для перевірки міцності і осаду суміші лабораторією	Лабораторія	Витрати на оцінку якості, змінні, поточні, непрямі
8	Витрати на додаткову фільтрацію суміші	Цех виробництва горілки	Витрати на внутрішні дефекти, змінні, періодичні
Етап «Приготування купажу»			
9	Витрат на фільтрацію цукрового сиропу	Цех виробництва горілки	Витрати на попередження, змінні, поточні
10	Витрати на перевірку вмісту токсичних елементів та ін.	Лабораторія	Витрати на оцінку якості, змінні, поточні, непрямі
11	Витрати на виправлення браку (додаткова фільтрація)	Цех виробництва горілки	Витрати на внутрішні дефекти, змінні, поточні
Етап «Відстоювання»			
12	Витрат на перевірку помутніння напівфабрикату	Цех виробництва горілки	Витрати на оцінку якості, змінні, поточні

Закінчення табл. 1.10

Етап «Фільтрування»			
13	Витрати на фільтрацію купажу активованим вугіллям	Очисне відділення	Витрати на попередження, змінні, поточні
14	Витрати на фільтрацію купажу кварцовим піском	Очисне відділення	Витрати на попередження, змінні, поточні
Етап «Перевірка якості готової продукції»			
15	Витрати на перевірку якості готової продукції	Лабораторія	Витрати на оцінку, змінні, непрямі
Етап «Розлив продукції»			
16	Витрати на мийні засоби для пляшок	Цех тари	Витрати на попередження, змінні, поточні
17	Витрати на перевірку якості закупорювання пляшок	Цех розливу	Витрати на попередження, змінні, поточні
18	Бракераж (виправний та невиправний брак)	Цех розливу	Витрати на внутрішні дефекти, змінні, поточні
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»			
19	Витрати на атестацію готової продукції	Зовнішні організації	Витрати на оцінку, змінні, поточні
20	Витрати на сертифікацію готової продукції	Зовнішні організації	Витрати на оцінку, змінні, поточні
Бізнес-процес «Збут»			
21	Витрати на забезпечення якості готової продукції під час її пакування, зберігання і транспортування	Відділ збуту	Витрати на попередження, змінні, поточні
22	Витрати внаслідок виявлення покупцем низької якості продукції	Відділ збуту	Витрати внаслідок зовнішніх дефектів, змінні, поточні
23	Витрати, понесені підприємством внаслідок незадоволення споживачів; вартість втраченої репутації		-

**Розроблено автором*

Дослідження витрат за бізнес-процесом «Виробництво» свідчить, що: витрати на попередження дефектів та оцінку якості продукції можуть бути як постійними, так і змінними. Таку класифікацію потрібно визначати для кожного підприємства окремо з урахуванням специфіки його виробничої діяльності і вимог внутрішніх користувачів інформації. Також необхідно відмітити, що всі витрати на забезпечення якості продукції, які виникають під час бізнес-процесу «Виробництво», включаються до виробничої собівартості продукції.

Класифікації дає змогу ідентифікувати та контролювати витрати на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаному підприємстві, що допоможе в організації їх обліку. На підприємствах, які впровадили систему управління якістю, основою класифікації витрат на забезпечення якості продукції є їх розподіл за бізнес-процесами.

Деталізація витрат кожного бізнес-процесу за цільовим призначенням, відносно об'єкта управління, обсягу виробництва, періодичністю та джерелами фінансування дозволить систематизувати дані про витрати, проконтролювати виникнення витрат на забезпечення якості продукції та їх динаміку, здійснити калькулювання вартості якості продукції на бізнес-процесах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Завдяки своїй прибутковості лікєро-горілочана галузь посідає одне з чільних місць серед галузей, що наповнюють Державний бюджет України. Однак підприємствам-виробникам необхідно звернути увагу, передусім, на забезпечення якості продукції, оскільки проблема якості є найважливішим чинником економічної та соціальної стабільності, екологічної безпеки в державі. Встановлено, що «якість» розглядається як комплексна складова, що включає якість: кінцевого продукту, управління, поставки або робіт, життєдіяльності людей (працівників) і суспільства в цілому. Досягти бажаного рівня якості можливо шляхом скоординованої і взаємозв'язаної діяльності по управлінню, щоб забезпечити надійну і безперебійну роботу підприємства. Така діяльність називається «управління якістю».

2. Дослідження показало, що поняття «витрати на якість» у спеціальній науковій літературі має різні трактування. В процесі своєї еволюції поняття «витрати на якість» стало відображати не лише витрати, понесені в

результаті виготовлення неякісної продукції, а й витрати на забезпечуючі та профілактичні заходи для запобігання виготовленню продукції невідповідної якості та збитків підприємства. За результатами аналізу підходів до цього визначення виявлено, що *витрати на забезпечення якості продукції* – це витрати підприємства на заходи, спрямовані на формування якісних властивостей продукції протягом операційного циклу, відповідно до споживчих потреб і технологічних норм на основі безперервного поліпшення діяльності підприємства.

3. Встановлено, що забезпечення якості лікero-горілкової продукції здійснюється у процесі постачання необхідних ресурсів (засобів) виробництва, контролю якості готової продукції та збуту. Відповідні заходи, спрямовані на забезпечення та підвищення якості продукції, зумовлюють виникнення чисельних витрат. Оскільки витрати на забезпечення якості є складовою собівартості та, відповідно впливають на ціну лікero-горілкової продукції, особливу увагу слід приділяти оптимізації цих витрат і підвищенню їх ефективності.

4. Під час дослідження визначено, що для організації обліку витрат на основі процесного підходу необхідно в повному обсязі отримувати необхідну інформацію, яка б в подальшому з максимальною ефективністю використовувалась у СУЯ. Практичне значення застосування процесного підходу полягає у такому: розподіл діяльності лікero-горілкового підприємства на окремі бізнес-процеси дасть можливість ідентифікувати, виділити непродуктивні витрати на забезпечення якості продукції, створити необхідну інформаційну базу для їх планування, контролю, аналізу та коригування. Це надасть можливість менеджерам підприємства впливати на об'єкт управління, яким у цьому випадку буде виступати не стільки рівень витрат, скільки самі процеси їх формування.

5. Вибір класифікації витрат на забезпечення якості є першочерговим завданням на шляху організації обліку. За результатами аналізу підходів до класифікації витрат, виявлено, що для лікero-горілчанних підприємств

доцільно буде групувати витрати за бізнес-процесам. Це дозволить визначити відповідальну особу за певний процес, наділити її повноваженнями щодо управління цим процесом та контролювати витрати, пов'язані з цим процесом, і вживати заходи щодо їх мінімізації.

6. На основі виявлених класифікаційних ознак визначено особливості розподілу витрат на забезпечення якості продукції та їх склад для лікеро-горілчаного підприємства, за: цільовим призначенням – на попередження дефектів, оцінку якості, внутрішні та зовнішні дефекти; відношенням до обсягу виробництва – постійні, змінні; періодичністю – разові, поточні, періодичні; місцем виникнення витрат – бізнес-процес, технологічний етап; джерелами фінансування – включаються до собівартості, відшкодовуються за рахунок прибутку.

Основні результати дисертаційної роботи опубліковано у працях автора [19; 23; 24; 31; 32; 33; 34].

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Законодавчо-нормативна база обліку витрат на забезпечення якості продукції на підприємствах лікєро-горілчаної галузі

Інтегрування України у світову економіку, зокрема європейську, потребує гармонізації сучасної системи технічного регулювання та споживчої політики України з відповідними системами країн-членів ЄС. Передумовою для вдосконалення системи технічного регулювання та споживчої політики повинно бути вдосконалення законодавчо-нормативного забезпечення. Поряд з цим існує й потреба в удосконаленні організації обліку витрат на забезпечення якості продукції. Це дозволить користувачам отримувати повну та достовірну бухгалтерську інформацію про витрати для прийняття організаційних та технологічних рішень у сфері якості продукції. Необхідним підґрунтям організації обліку витрат на забезпечення якості продукції лікєро-горілчаних підприємств є її законодавчо-нормативна база.

Законодавчо-нормативне регулювання забезпечення якості продукції лікєро-горілчаних підприємств та організації обліку відповідних витрат відбувається на двох рівнях: по-перше, це державне регулювання (дод. К); по-друге, це внутрішнє регулювання самими підприємствами-виробниками.

Державний контроль якості, безпечності та відповідності лікєро-горілчаної продукції має такі напрями:

- правове регулювання господарських відносин, що складаються на всіх рівнях забезпечення якості продукції;
- створення законодавчо-нормативної бази, яка забезпечує належне правове регулювання процесів ефективного реалізації функцій управління якістю;
- захист прав та інтересів виробників, працівників і споживачів [195].

Системне державне регулювання лікєро-горілочаної галузі спрямоване на контроль загальних тенденції виробництва, координацію діяльності підприємств галузі, а також забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції. Одним з напрямів державної політики є стимулювання підприємств лікєро-горілочаної галузі до удосконалення виробництва лікєро-горілочаної продукції. При цьому основними завданнями державного регулювання та вдосконалення управління підприємств лікєро-горілочаної галузі (що входять до складу ДП «Укрспирт») є такі:

- 1) забезпечення виробництва спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів;
- 2) координація роботи об'єднань, підприємств та організацій, що беруть участь у виробництві спирту етилового, горілки та лікєро-горілочаних виробів;
- 3) здійснення комплексу заходів щодо реалізація єдиної технічної політики, спрямованої на досягнення світового рівня технології виробництва та *якості продукції* [135].

Цей перелік завдань охоплює майже всі процеси господарської діяльності лікєро-горілочаних підприємств. Як позитивний момент слід відзначити постановку завдання удосконалення технології виробництва та забезпечення якості продукції на підприємствах лікєро-горілочаної галузі. Виконання зазначеного завдання, що передбачає вкладення коштів у поліпшення технології (наприклад, придбання нових фільтрів міжнародного рівня), відповідно призведе до виникнення витрат на забезпечення якості продукції.

На вирішення наведених завдань спрямована дія Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» [137], в якому затверджені основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібної торгівлі алкогольними напоями і забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян.

Організація виробництва і реалізації продукції відповідно до закону потребує здійснення заходів, які, з одного боку, впливають на забезпечення якості продукції, а з іншого – спричиняють витрати. Відповідно, це витрати на забезпечення якості продукції.

Одним із заходів державного регулювання є отримання ліцензії на виробництво лікєро-горілочної продукції усіма підприємствами незалежно від форми власності [137, с. 2].

Основне завдання ліцензування в Україні полягає у державному контролі:

- обсягів виробництва лікєро-горілочної продукції (перелік видів спиртів та алкогольних напоїв, які може виробляти суб'єкт господарювання, а також перелік знаків для товарів і послуг, які може використовувати суб'єкт господарювання для виробництва алкогольних напоїв);
- діяльності підприємства щодо дотримання технологічних циклів та атестації виробництва продукції.

Крім того, важливим фактором державного регулювання є можливість припинення діяльності за особливими підставами державними органами. Серед таких підстав – встановлення факту фальсифікації алкогольної продукції суб'єктом господарювання.

Обов'язковою умовою отримання ліцензії на виробництво алкогольних напоїв є забезпечення суб'єктом господарювання повного технологічного циклу їх виробництва [137, ст. 3]. Таким чином, державне регулювання безпосередньо стосується бізнес-процесів «Виробництво» і «Контроль якості готової продукції», які спричиняють виникнення певних витрат.

Наступним етапом є проведення атестації продукції суб'єктів господарювання. Атестат подається разом з іншими обов'язковими документами і заявою на отримання ліцензії, в якій зазначено, що алкогольні напої мають відповідати вимогам нормативних документів, затвердженим і зареєстрованим в установленому порядку, підлягають обов'язковій сертифікації та спеціальному маркуванню [137, ст. 8–11].

Відповідні заходи мають специфічний характер, враховують особливості галузі, спрямовані на забезпечення високої якості продукції і впливають на структуру та організацію обліку таких витрат.

Атестація суб'єктів господарювання, що займаються виробництвом лікєро-горілочаної продукції, здійснюється відповідно до Закону України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів» та Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Порядок встановлює, що атестація виробництва алкогольних напоїв проводиться за ініціативою підприємства-виробника з метою оцінки його можливостей забезпечити їх відповідність обов'язковим вимогам, встановленим чинними законодавчими актами України щодо забезпечення життя та здоров'я людей, охорони навколишнього природного середовища, а також щодо відповідності санітарним, пожежним, екологічним нормам і правилам [110, п.1.6].

Підприємство, що хоче атестувати виробництво алкогольної продукції, повинно мати комплект технічної документації на продукцію та її виробництво (у тому числі нормативну, конструкторську та технологічну або документацію, що визначає склад продукції). Склад технологічної документації визначається особливостями продукції та технологією її виробництва. Такі документи можуть бути використані для ідентифікації витрат на забезпечення якості та визначення їх розміру.

Для лікєро-горілочаних підприємств порядок здійснення робіт з атестації виробництва складається з таких етапів: подання заявки підприємства; попереднє оцінювання; складання програми та методики атестації; перевірка виробництва й атестація його технічних можливостей; технічний нагляд за атестованим виробництвом. Такі етапи атестації виробництва, як: попереднє оцінювання і перевірка виробництва, атестація його технічних можливостей спричиняють витрати на забезпечення якості, потребують групування і відіграють важливу роль в організації їх обліку і

контролю. Розглянемо заходи із забезпечення якості продукції на лікеро-горілчаному підприємстві під час проведення атестації (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Відомості про заходи із забезпечення якості продукції*

Зміст відомостей про заходи із забезпечення якості	Підстава виникнення витрат	Характеристика витрат
Контроль якості продукції в ході технологічного циклу, включаючи контроль вхідних матеріалів та готової продукції	Акт перевірки	Постійні
Повірка засобів вимірювань, лабораторного обладнання, що використовуються упродовж технологічного циклу	Акт перевірки	Постійні
Випробування готової продукції з метою її атестації та сертифікації	Акт перевірки	Постійні
Порядок формування та позначення партій виробів, що випускаються, порядку формування та позначення вибірок з них для випробувань	Акт перевірки	Постійні

**Розроблено автором*

Разом з витратами на атестацію виробництва продукції лікеро-горілчанам підприємствам необхідно сертифікувати систему управління якістю та отримати сертифікати відповідності на свою продукцію. В Україні горілка та лікеро-горілчані вироби підлягають обов'язковій сертифікації. При чому порядок проведення сертифікації, що здійснюється згідно з наказом Державного комітету України зі стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Правил обов'язкової сертифікації алкогольних напоїв» [110], складається з атестації виробництва продукції, що сертифікується, або аналізу функціонування сертифікованої системи якості.

Світовий досвід управління якістю сконцентовано у пакеті міжнародних стандартів серії ISO 9000, прийнятому в першій редакції Міжнародною організацією зі стандартизації (ISO) в березні 1987 р. Міжнародні стандарти серії ISO 9000 – це стандарти на систему управління якістю продукції, а не на саму продукцію. Він присвоюється не конкретному виду продукції, а цілому підприємству, яке її виробляє і передбачає контроль

та забезпечення якості виробництва на різних технологічних стадіях – від обробки замовлення до відвантаження продукції. Тобто відповідні витрати є непрямими щодо конкретного виду продукції, але безпосередньо стосуються основних бізнес-процесів підприємства.

Для активного виходу на зовнішні ринки і підтримки конкурентоспроможності вітчизняної продукції українським підприємствам необхідно, по-перше, гармонізувати національні стандарти з міжнародними, по-друге, удосконалити систему управління якістю на лікєро-горілчаних підприємствах. З цією метою Національним комітетом України ТК 93 «Управління якістю і забезпечення якості» видано такі гармонізовані стандарти України серії 9000, як:

- ДСТУ ISO 9000 «Системи управління якістю. Основні положення та словник»;
- ДСТУ ISO 9001 «Системи управління якістю. Вимоги»;
- ДСТУ ISO 9004 «Системи управління якістю. Настанови щодо поліпшення діяльності».

Міжнародні стандарти періодично переглядаються, що потребує відповідного коригування національних аналогів. Впровадження стандартів серії ISO 9000 на лікєро-горілчаному підприємстві впливає на організацію обліку витрат на забезпечення якості, зокрема, через вимогу встановлення та регламентування відповідальності виконавців на всіх етапах операційного процесу та витрат на забезпечення якості продукції.

Крім того, Л. Васильєва звертає увагу на те, що впровадження стандартів серії ISO 9000 вплине на витрати через:

- 1) вимогу періодичного підвищення кваліфікації та забезпечення професіоналізму учасників шляхом їх навчання і атестації;
- 2) скорочення внутрішньоцехових витрат на забезпечення якості за рахунок покращання ефективності відповідних технологічних процесів;

3) зменшення витрат на невідповідну продукцію за рахунок розробки та впровадження регулюючих і попереджувальних заходів, посилення вхідного контролю сировини і матеріалів [43].

Стандарти серії ISO 9000 безпосередньо встановлюють вимоги до СУЯ, містять настанови щодо її результативності і ефективності та рекомендації щодо проведення її аудиту. Також згідно зі стандартами серії ISO 9000 підприємства зобов'язані вести облік витрат на якість. У стандарті представлено: основні види витрат на якість; рекомендації щодо створення звітів про витрати на якість з метою отримання даних для оцінки ефективності здійснених заходів у сфері якості і їх удосконалення. І. Тимрієнко звертає увагу на те, що однією з вимог стандартів є постійне надання керівництву інформації про витрати на якість для того, щоб аналізувати їх порівняно з такими показниками, як витрати на збут, обсяг товарообігу, ротація кадрів [164].

Отримання сертифіката згідно зі стандартами ISO серії 9000 на СУЯ стало необхідною умовою багатьох міжнародних та вітчизняних тендерів. Лікєро-горілчані підприємства прагнуть виготовляти якісну продукцію, висувають постачальникам сировини обов'язкову умову при проведенні закупівель – наявність сертифіката на СУЯ.

Побудова системи управління якістю передбачає урахування галузевої та індивідуальної специфіки підприємства. Інтегрована система управління якістю має бути багаторівневою, в основі – міжнародні стандарти ISO; наступний рівень – галузеві стандарти.

Однією з головних характеристик якості продуктів харчування є їх безпека. Тому, передусім, саме в харчовій промисловості, і, зокрема, на лікєро-горілчаному підприємстві отримала розвиток система менеджменту безпеки продуктів харчування. Вона стосується всіх етапів виробництва і зниження можливого ризику споживачів. Такі системи побудовані здебільшого на принципах HACCP (у харчовій промисловості – HACCP або

Hazard Analysis and Critical Control Point (Аналіз ризиків і визначення критичних контрольних точок).

Самі по собі принципи не є стандартами. Спочатку вони були викладені у HAC/RCP1-1969 Recommended International Code of Practice General Principles of Food Hygiene (Рекомендований Міжнародний кодекс з підтримки єдиних принципів гігієни продуктів харчування HAC/RCP1-1969) та Council Directive 93/43/ EEC on the hygiene of food stuffs (Директива ради ЄС 93/43/ЄЕС щодо гігієни продуктів харчування). На основі цих документів розроблено ряд як міжнародних, так і національних стандартів. В Україні вимоги щодо розробки та впровадження систем управління безпечністю харчової продукції за принципами НАССР задекларовано у ДСТУ ISO 22000:2007 «Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги до будь-яких організацій харчового ланцюга» та ДСТУ 4161-2003 «Система управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги». Відповідно до наказу Держспоживстандарту України № 53 від 07.04.2003 наведені стандарти реалізують вимоги Директиви Ради ЄС 93/43 «Про гігієну харчових продуктів» та Кодексу Аліментаріус» від 14.06.1993 і містять вимоги до систем управління з метою підвищення якості, безпеності та конкурентоспроможності вітчизняної харчової продукції, що забезпечує захист інтересів і здоров'я споживачів, сприяє розширенню ринків збуту у вітчизняному та світовому економічному просторі, підвищує авторитет підприємства та імідж України в цілому.

Відповідно до підпункту 2 пункту 6 ст. 20 Закону України «Про безпеність та якість харчових продуктів» (від 23.12.1997 № 771/97-ВР зі змінами та доповненнями) особи, які займаються виробництвом або введенням в обіг харчових продуктів, повинні застосовувати системи НАССР та/або інші системи забезпечення безпеності та якості під час виробництва і обігу харчових продуктів.

Сьогодні без системи НАССР підприємства лікєро-горілчаної галузі не мають можливості поставляти алкогольну продукцію на європейський та інші світові ринки. Сертифікація на систем НАССР припускає впровадження на

підприємстві системи забезпечення якості і безпеки всього технологічного ланцюжка виробництва харчової продукції.

У процесі дослідження визначено фактори, що вплинули на рішення керівництва лікero-горілчаних підприємств щодо запровадження системи НАССР, серед них:

- необхідність виконання вимог законодавства;
- необхідність виконання вимог покупців;
- бажання покращити контроль виробничого процесу;
- бажання підвищити якість продукції;
- прагнення привернути увагу нових покупців;
- прагнення утримувати зв'язок з покупцями;
- прагнення зменшити кількість реклаमाцій;
- прагнення збільшити ефективність та прибутковість підприємства;
- бажання зменшити кількість аудитів, які проводять покупці;
- прагнення розпочати роботу на нових ринках збуту, в тому числі на експорт.

Багато організацій впровадили положення системи управління якістю на базі ISO серії 9000 та систему безпеки харчових продуктів. Таке спільне використання зазначених стандартів на основі взаємного доповнення є основою для створення ефективного механізму системи управління якістю на підприємстві.

Таким чином, в Україні існує законодавчо-нормативна база забезпечення якості лікero-горілчаної продукції, яка відповідає міжнародним стандартам.

Дотримання встановлених нею вимог зумовлює цілий комплекс витрат на забезпечення якості продукції лікero-горілчаного підприємства. Проведений аналіз показав, що державне регулювання у сфері якості та безпеки лікero-горілчаної продукції і продовольчої сировини здійснюється Кабінетом Міністрів України, уповноваженими центральними та місцевими органами виконавчої влади у сфері якості продукції (рис. 2.1).

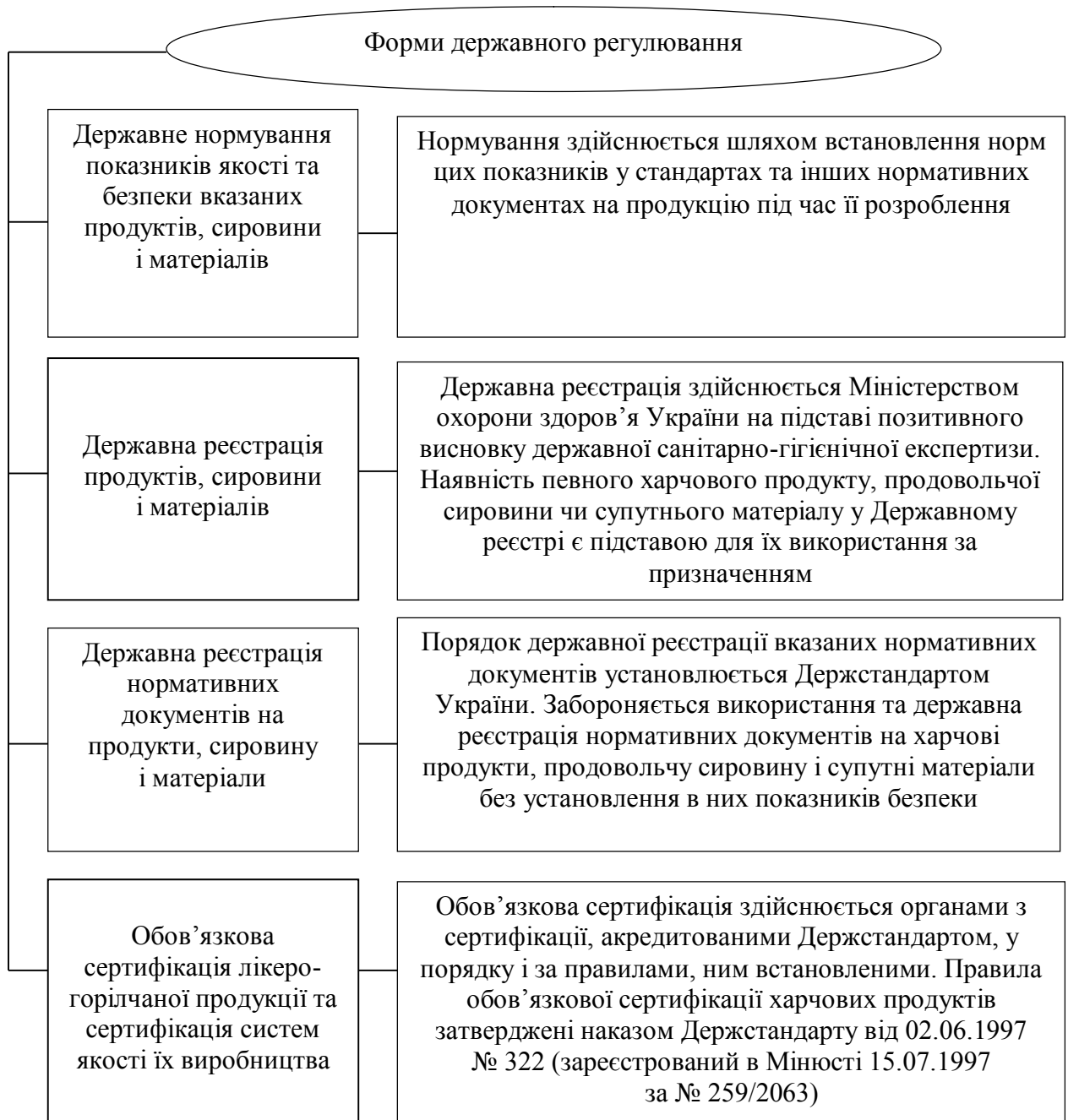


Рис. 2.1. Форми державного регулювання у сфері якості та безпеки лікеро-горілчаної продукції*

*Узагальнено автором

Реалізація вказаних сфер державного регулювання у сфері якості лікеро-горілчаної продукції стимулює виробників дотримуватись встановлених вимог. Однак дотримання всіх норм державного контролю у сфері якості передбачає витрачання лікеро-горілчаними підприємствами певних фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, тобто призводить до виникнення витрат на забезпечення якості продукції та впливають на її якість.

Наведені нормативні акти слід розглядати у взаємозв'язку із нормативними документами, які визначають засади обліку витрат, зокрема, на забезпечення якості продукції. Система законодавчо-нормативних актів щодо регулювання бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції в Україні має чотирирівневу структуру (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Основні нормативні документи, що впливають на організацію обліку витрат на забезпечення якості*

Законодавчо-нормативні-акти	Вплив на організацію обліку витрат
<i>Зовнішні документи</i>	
I рівень – Закони	
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [134]	– Основні принципи введення обліку витрат; – порядок організації та введення обліку витрат на підприємстві
Податковий кодекс України [125]	– Порядок визнання доходів і витрат в цілях оподаткування; – склад витрат операційної діяльності та інших витрат (загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут)
II рівень – Положення, державні стандарти та інші підзаконні нормативні документи	
НП(С)БО1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [114]	– Визначення базових понять
П(С)БО 9 «Запаси»	– Порядок визначення первісної вартості сировини і матеріалів; – склад витрат, що входять до первісної вартості; – формування первісної вартості сировини і матеріалів
П(С)БО 16 «Витрати»	– Визначення об'єкта витрат – порядок визнання витрат; – класифікація витрат; – порядок розподілу загальновиробничих витрат
III рівень – Методичні рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку	
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції лікеро-горілчаної промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку	– Порядок визначення собівартості лікеро-горілчаної продукції
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	– Визначає вимоги до Наказу про облікову політику
<i>Внутрішні документи</i>	
IV рівень – Робочі документи щодо організації та ведення бухгалтерського обліку	
Наказ про облікову політику	– Класифікація витрат на забезпечення якості; – перелік і склад статей для обліку витрат на забезпечення якості та ін.

*Узагальнено автором.

Проаналізована нормативно-законодавча база визначає основи організації та ведення бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості. Проте чинні нормативні документи з точки зору обліку витрат на забезпечення якості продукції мають такі недоліки:

- відсутні методичні рекомендації, що передбачають виокремлення витрати на забезпечення якості продукції, зокрема у складі первісної вартості придбаних запасів, виробничих витрат і витрат на збут, а також загальної суми таких витрат по підприємству;
- не передбачено групування витрат за бізнес-процесами;
- класифікація витрат у ПСБО 9 «Запаси» та ПСБО 16 «Витрати» не передбачає групування витрат за центрами якості, бізнес-процесами;
- не пропонується вести аналітичний облік витрат на забезпечення якості продукції за рахунками 20, 23, 91, 93.

Для усунення визначених недоліків на підприємстві Наказ про облікову політику повинен включати відповідні методичні рекомендації щодо організації та ведення обліку витрат на забезпечення якості продукції. На основі узагальнення законодавчо-нормативної документації стосовно організації обліку витрат на забезпечення якості продукції надано пропозиції щодо удосконалення Наказу про облікову політику та галузевих Методичних рекомендацій (дод. Л та Л.1).

Наказ про облікову політику як внутрішній нормативний документ має бути узгоджений з іншими внутрішніми нормативними документами. На внутрішньому рівні регулювання використовуються нормативні документи з питань впровадження СУЯ, склад яких, порядок розроблення, впровадження, загальні вимоги до змісту визначені у серії стандартів ISO 9000. Комплект документації системи управління якістю має ієрархічну структуру, яка включає «постійну» складову, визначену стандартом, і «змінну» складову, яка залежить від конкретного підприємства. Характеристику документації, що належить до постійної складової системи управління якістю, представлено у табл. 2.3 [157].

Таблиця 2.3

Характеристика внутрішньої нормативної документації системи управління якістю на лікєро-горілчаному підприємстві *

Назва документа	Характеристика документа
Політика в сфері якості	Визначає основні принципи роботи і розвитку системи управління якістю. Розкриває основні завдання, які стоять перед підприємством та конкретні цілі, плани і дії з реалізації зазначених завдань
Цілі у сфері якості	Встановлює, які саме результати в сфері якості необхідно досягти. Цілі в сфері якості повинні бути спрямовані на реалізацію поставлених завдань, і виражатись через конкретні показники, які можна виміряти і досягти за обмежений період часу
Настанова з якості	Описує всю систему управління якістю організації: яким чином організована та яку структуру має, як організація реалізує вимоги стандарту ISO 9001:2008 (ISO 9001:2000)
Характеристика обов'язкових процедур у сфері якості ДСТУ (ISO 9001:2008 (ISO 9001:2000))	Мінімальний склад обов'язкових процедур, який повинен бути розроблений в організації, відповідно до вимог стандарту у т.ч.: управління документацією; управління записами про якість; управління невідповідною продукцією; проведення внутрішніх аудитів; проведення коригувальних заходів; проведення попереджувальних заходів
Карти процесів	Визначає призначення процесу, його основні результати і характеристики, а також послідовність операцій або дій процесу (представляє технологію виконання процесу). Залежно від призначення вона може представлятися з різним рівнем деталізації. У картах процесу можуть представлятися процеси адміністративного управління, процеси управління ресурсами, процеси контролю, моніторингу та вимірювань. Однієї з різновидів карти процесу є технологічна карта, яка представляє технологічні (виробничі) процеси. Карти процесів можуть оформлюватись у вигляді документованих процедур
Записи з якості (Стандарт ІСО 9000:2005)	Визначає записи з якості як особливий вид документації СУЯ. Особливість цього документа полягає в тому, що він підтверджує факт виконання якої-небудь дії. У стандарті ІСО 9001:2008 (ISO 9001:2000) визначено мінімальний склад записів за якістю, який повинен існувати в організації. За необхідності цей склад записів за якістю може бути розширений самою організацією

**Узагальнено автором на основі дослідження.*

Наявність на підприємстві документації, яка наведена в табл. 2.3, підтверджує той факт, що підприємство дотримується вимог стандартів у сфері забезпечення якості продукції, а також є основою функціонування СУЯ та проходження процедури сертифікації виробництва лікєро-горілчаної продукції.

Разом з тим, «змінна» складова внутрішніх нормативних документів СУЯ в стандарті (ISO 9001:2008, п. 4.2.1.d) названа як «документи, необхідні організації для забезпечення ефективного планування, здійснення процесів і управління ними». Як правило, до цих документів належать різні плани, карти або схеми процесів, робочі інструкції, звітні форми, договори, нормативні документи, накладні та ін. Тобто можна вважати, що під цю «змінну» складову підпадає практично вся внутрішня документація підприємства.

Деякі рекомендації зі структури документації системи управління якістю та її вмісту надає стандарт ISO 10013:2001 «Рекомендації по документуванню систем менеджменту якості». Проте при складанні структури документації СУЯ краще орієнтуватися на систему документації, що існує в організації, доповнюючи її необхідними рівнями згідно зі стандартом ISO 9001:2008.

На основі внутрішніх нормативних документів з СУЯ визначаються центри якості, уточнюються склад бізнес-процесів та витрат на забезпечення якості продукції для конкретного підприємства.

Виробники лікєро-горілочної продукції працюють в умовах активізації ринкової діяльності, опанування знань і навичок із забезпечення якості продукції, що набуває першочергового значення. Це обумовлено зближенням України з Європейським Союзом та необхідністю виконання єдиних регіональних вимог, зокрема щодо безпеки та якості продукції. Відтак, процедура організації обліку витрат на забезпечення якості на вітчизняних підприємствах потребує приведення у відповідність до принципу процесного підходу та удосконалення законодавчо-нормативної бази. З урахуванням зазначеного нами пропонується доповнення до Наказу про облікову політику та Методичних рекомендацій, зокрема, визначення об'єкта обліку, підрозділів, які відповідають за формування витрат на забезпечення якості (центрів якості), бази розподілу непрямих витрат тощо. Впровадження запропонованих методичних рекомендацій дозволить створити передумови для планування витрат на забезпечення якості продукції, їх обліку та внутрішнього контролю.

2.2. Організація первинного обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції

Основою обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції є організація фіксування господарських операцій у сфері якості. Отримані дані необхідні для управління якістю на підприємстві загалом, та по кожному основному процесу (постачання, виробництво, контроль якості готової продукції, збут) зокрема [2]. Як зазначає Ж. Чеснокова, організація обліку витрат на якість по кожному процесу допоможе в управлінні якістю з найменшими втратами для підприємства [186].

Питанням організації обліку витрат на якість продукції приділяли увагу такі вчені, як: Ю. Адлер, С. Щепетова [2; 3], К. Рахлін, Л. Скрипко [141; 142], М. Дьяченко, Н. Михайлова, Н. Мурзак, Л. Федорова [67]. Серед вітчизняних науковців, які досліджували проблеми та удосконалювати облік витрат на забезпечення якості продукції: Н. Морозова-Герасимович [105; 106], І. Тимрієнко [160–170], В. Пархоменко [117-123].

Основними положеннями наукової новизни Н. Морозової-Герасимович були: розробка класифікації основних напрямів затрат на забезпечення якості продукції; виділення в калькуляціях собівартості продукції окремої статті «Затрати на забезпечення якості продукції»; розроблення форми уніфікованих первинних документів та накопичувальних щоденних реєстрів аналітичного обліку втрат від браку та рекламації, а також затрат сировини, матеріалів та оплати праці, пов'язаних із забезпеченням якості продукції.

І. Тимрієнко, у своєму дослідженні запропонувала удосконалити склад і сукупність класифікаційних ознак для побудови системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції; структуру управлінської звітності про витрати на якість продукції з метою здійснення економічного аналізу даних витрат, порядок збору інформації про витрати на якість продукції за їх видами, об'єктами і процесами тощо.

Однак ці дослідження враховують специфіку діяльності плодоовоче-консервних (Н. Морозова-Герасимович) та молокопереробних (І. Тимрієнко)

підприємств, яка суттєво відрізняється від особливостей лікєро-горілчаного виробництва.

В. Пархоменко у своєму дослідженні на основі системного підходу сформував теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість, що полягало в ідентифікації завдань і структуризації об'єктів бухгалтерського обліку витрат на якість, виокремленні факторів впливу на них, формуванні системи документування та обґрунтування підходу до оцінки та відображення в обліку і звітності даних об'єктів.

Високо оцінюючи внесок науковців у дослідження бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості, потрібно відзначити, що цілий ряд аспектів у цій царині залишаються недослідженими. Зокрема, не вирішено питання про склад витрат на забезпечення якості, чітко не виділено їх основні види, недостатньо розроблено організаційні та методичні засади їх обліку як основи бюджетування та контролю.

Організувати облік витрат на забезпечення якості на основі процесного підходу рекомендують Ю. Адлер та С. Щепетова [3]. Вони вважають, що запровадження процесного підходу є важливою передумовою накопичення інформації про витрати на забезпечення якості, розрахунку собівартості та побудови системи управління якістю на підприємстві в цілому.

І. Тимрієнко також рекомендує застосовувати процесний підхід при побудові моделі збору інформації про витрати на забезпечення якості продукції на прикладі сироробних підприємств [160].

Необхідно враховувати, що організація обліку витрат за бізнес-процесами, як підкреслюють М. Дьяченко, Н. Михайлова, Н. Мурзак, Л. Федорова [67], вимагає запровадження процесного підходу до управління. Вдосконалення облікової системи повинно відбуватись одночасно з впровадженням системи управління якістю на підприємстві. В іншому випадку облікова система буде надавати інформацію, яка не потрібна в новому підході до управління, і як наслідок, спричиняти інформаційну кризу управління.

Деякі підприємства вважають, що запровадження системи обліку витрат на забезпечення якості продукції потребує значних змін у існуючій системі бухгалтерського обліку та залучення додаткового персоналу. Інші впевнені у тому, що існуючі системи обліку витрат є достатніми для надання всієї інформації, необхідної для управління якістю. Проте при побудові сучасних бухгалтерських систем не враховувались потреби демонстрації впливу якості роботи підприємства як суб'єктивного фактору впливу на величину сумарних виробничих витрат. Це стало причиною того, що складові витрат на забезпечення якості тривалий час залишались у прихованому вигляді (не визначались) [79].

Відомо, що Методичними рекомендаціями з обліку і планування витрат і калькулювання продукції лікєро-горілочної промисловості [102], як і положеннями щодо нормативного регулювання процесу обліку витрат у галузях національної економіки, не передбачено виділення витрат на забезпечення якості продукції. У результаті відсутні методичні та технічні прийоми, які дозволяють ідентифікувати витрати на забезпечення якості продукції у складі витрат на розробку продукції, постачання сировини, виробництво, збут та управління якістю. Тому на практиці витрати на забезпечення якості продукції визначають лише завдяки непрямим методам розрахунку на основі даних, отриманих від підрозділів підприємства.

Тому актуальним є удосконалення організації обліку господарських процесів, що забезпечують якість продукції, у тому числі: встановлення регламенту надання інформації окремими підрозділами підприємства в бухгалтерію; організації документообороту; визначення методики реєстрації господарських операцій у системі рахунків синтетичного й аналітичного обліку; узагальнення облікової інформації з метою задоволення інформаційних потреб керівників підприємства і відповідних структурних підрозділів. При цьому також слід визначити технічні засоби для одержання облікової інформації про витрати на забезпечення якості продукції на підприємстві [153, с. 26].

Організація обліку витрат на забезпечення якості продукції вимагає визначення її основних елементів (рис. 2.2) та етапів обліку. Насамперед організація первинного обліку передбачає реєстрацію операцій із забезпечення якості продукції, що відбуваються у межах кожного бізнес-процесу, у первинних документах. На цьому етапі для кожного місця виникнення витрат визначають зв'язок із формуванням (забезпеченням) якості продукції та характер витрат відповідно до обраної системи класифікації витрат.

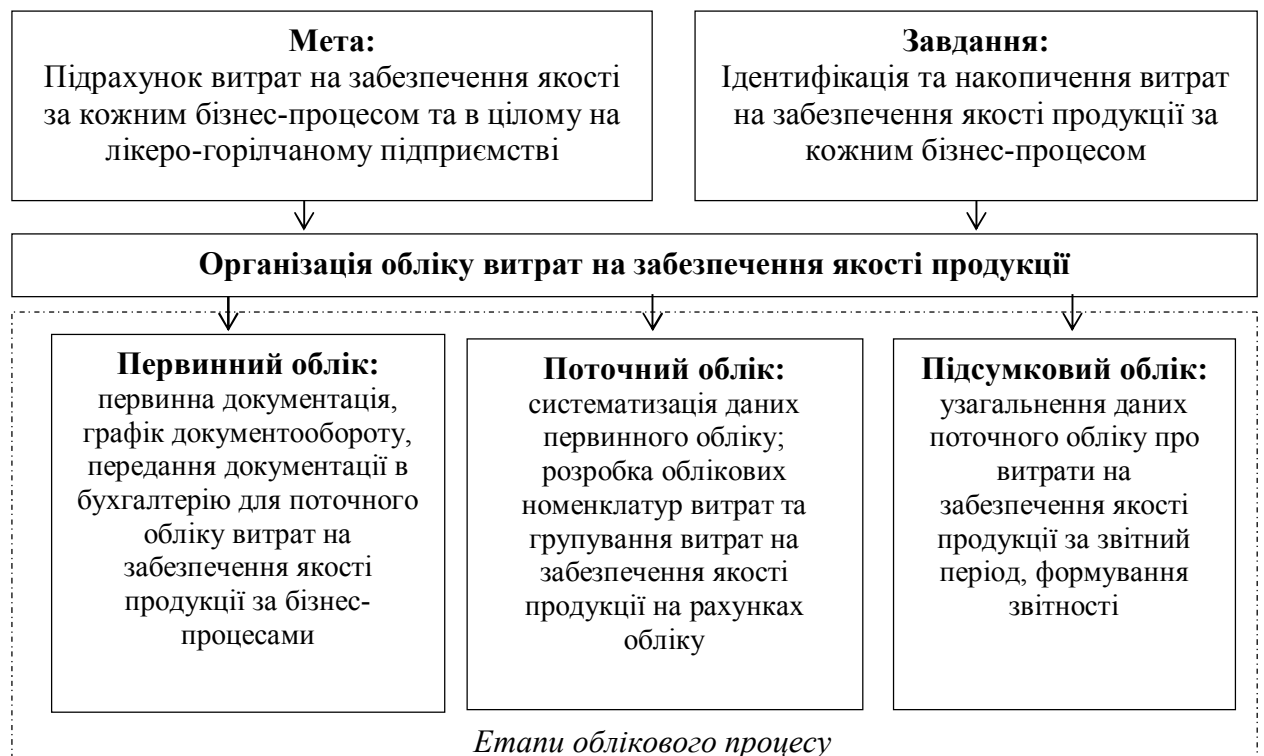


Рис. 2.2. Елементи організації обліку витрат на забезпечення якості продукції*

*Розроблено автором.

Організація первинного обліку також передбачає визначення осіб, відповідальних за накопичення даних про витрати на забезпечення якості продукції та присвоєння кодів елементам витрат за кожним бізнес-процесом [10].

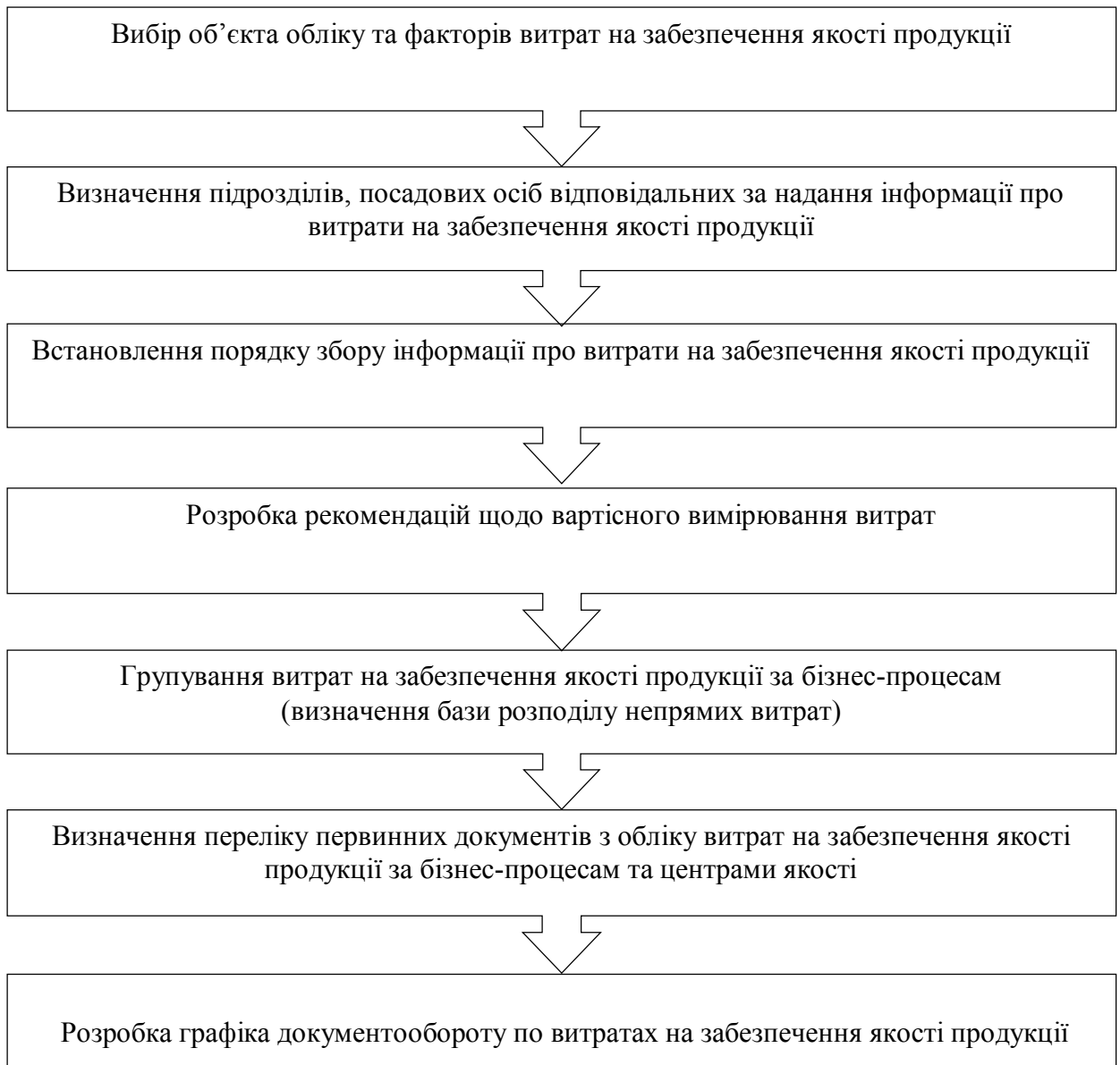
Головним завданням поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції є систематизація даних первинного обліку, яка передбачає групування витрат на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-

процесом; розподіл витрат за призначенням (на профілактику, оцінку та внаслідок невідповідності продукції), виявлення причин виникнення невідповідностей, а також реєстрацію відповідних даних на синтетичному та аналітичному рахунках на основі обраної методики обліку. Заключний (підсумковий) облік витрат на забезпечення якості продукції передбачає формування звітності. Чинне законодавство не передбачає інформації про витрати на забезпечення якості у зовнішній звітності підприємства. Разом з тим, для підприємств, де впроваджена система управління якістю, така інформація є актуальною. Оскільки немає затвердженої форми внутрішньої звітності по витратах на якість, потрібно її розробляти з урахуванням інформаційних потреб менеджерів в управлінському обліку. Звіт по витратах на забезпечення якості продукції повинен відображати інформацію по кожному бізнес-процесу з розподілом на відповідні групи за призначенням та причинами виникнення (профілактика, оцінка, дефекти) та інформацію по витратах на забезпечення якості продукції в цілому по підрозділах [154].

Результати дослідження стану організації обліку на вітчизняних лікеро-горілчаних підприємствах (дод. Д.1) свідчать про те, що первинний облік витрат на забезпечення якості продукції ведеться, дані про витрати у первинних документах відображаються. Однак їх групування за класифікаційними ознаками, систематизація та накопичення на рахунках бухгалтерського обліку (поточний облік) не виконуються.

Заходи з організації обліку витрат на забезпечення якості здійснюються у певній послідовності. Етапи організації обліку витрат розглядали, зокрема, В. Пархоменко [118]; А. Шевцов [190]. Враховуючи їх рекомендації, визначено етапи організації обліку витрат на забезпечення якості (рис. 2.3).

Перший етап – вибір об'єкта обліку витрат на забезпечення якості продукції. Відповідно до викладеного, об'єктами обліку обрано бізнес-процеси, які пов'язані із забезпеченням якості продукції на лікеро-горілчаному підприємстві. Для належної організації обліку витрат слід виділити бізнес-процеси, за якими облікова система збиратиме інформацію про витрати.



*2.3. Етапи організації первинного обліку витрат на забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції**

**Розроблено автором.*

Згідно з п. 4.1«а» стандарту ISO 9001:2000 перелік бізнес-процесів кожне підприємство обирає самостійно відповідно до виду діяльності, особливостей функціонування, рівня розвитку системи управління якістю. Якщо ж процесний підхід на підприємстві вже впроваджено, то необхідно визначити правильність деталізації обліку витрат на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом, а також підрозділи і посадових осіб, відповідальних за надання інформації.

Основною умовою визнання та відображення витрат на забезпечення якості продукції в бухгалтерському обліку відповідно до ПсБО 16 «Витрати» є їх достовірна оцінка. Рекомендації щодо вартісного вимірювання витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві у системі бухгалтерського обліку наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Підходи до вартісного вимірювання витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції за їх структурними складовими*

Класифікаційна група	Складові витрат	Вартісне вимірювання
Бізнес-процес «Постачання»		
Витрати на попередження	Витрати на повірку (калібрування) та ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені сторонніми організаціями	Витрати, пов'язані з обслуговуванням засобів вимірювання та випробувального устаткування, за договірною вартістю послуг обслуговування обладнання; в окремих випадках за вартістю послуг з доставки обладнання у відповідні організації метрологічної служби
Витрати на оцінку	Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів	Вартість реактивів, вартість зразків витрачених при проведенні лабораторних досліджень; витрати на оплату праці персоналу лабораторії; нарахована амортизація лабораторного обладнання
Бізнес-процес «Виробництво»		
Витрати на попередження	Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу	За чистою договірною вартістю послуг з навчання, сплаченого контрагенту
	Витрати на атестацію лабораторії	За чистою договірною вартістю послуг сплачених закладам державної санепідслужби Міністерства охорони здоров'я України
	Витрати на регенерацію фільтрів або придбання нових	За чистою купівельною вартістю фільтраційних матеріалів
Витрати на оцінку	Витрати на здійснення контролю процесу виробництва, проведення випробувань напівфабрикатів	За сукупністю фактичних витрат, пов'язаних з оцінюванням якості вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень
Внутрішні дефекти	Вартість браку, виявленого у виробництві	За плановою (нормативною) собівартістю за мінусом витрат, що віднесені на винних осіб

Закінчення табл. 2.4

Класифікаційна група	Складові витрат	Вартісне вимірювання
	Вартість браку у зв'язку з неякісною сировиною чи матеріалами	За повною виробничою собівартістю за вирахуванням відшкодування, одержаного від постачальника
	Вартість браку, що виявлений при переданні продукції на склад	За повною виробничою собівартістю за вирахуванням витрат, що віднесені на винних осіб
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»		
Витрати на оцінку	витрати на атестацію готової продукції	за договірною вартістю послуг сплачених зовнішнім організаціям за атестацію продукції
	витрати на сертифікацію готової продукції	за договірною вартістю послуг сплачених зовнішнім організаціям за сертифікацію продукції
Бізнес-процес «Збут»		
Витрати на попередження	витрати на забезпечення якості готової продукції під час її пакування, зберігання і транспортування	за сумою фактичних витрат, пов'язаних з зберіганням якості продукції після її виробництва до реалізації
Втрати від зовнішніх дефектів	Втрати внаслідок виявлення покупцем низької якості продукції	За сумою фактичних витрати, пов'язані з поверненням неякісної продукції та виконанням гарантійних зобов'язань
Непрямі втрати від невідповідної якості	Втрати, понесені підприємством внаслідок незадоволення споживачів; вартість втраченої репутації	Не оцінюється та не відображається у бухгалтерському обліку

*Доповнено автором на основі [98].

З метою визначення загальної суми витрат на бізнес-процеси і ефективності заходів із забезпечення якості продукції необхідно витрати згрупувати за відповідними бізнес-процесами. При цьому слід розрізняти прямі і непрямі витрати щодо кожного бізнес-процесу. До прямих витрат або таких, що можуть бути безпосередньо віднесені до певного бізнес-процесу, належать, наприклад, витрати на перевірку якості сировини і матеріалів (бізнес-процес «постачання»).

Прикладом непрямих витрат можуть бути витрати на купівлю реагентів для лабораторії на лікєро-горілчаному підприємстві. Використання таких реагентів пов'язане з двома процесами на підприємстві: по-перше, з бізнес-процесом постачання, де відбувається перевірка лабораторією вхідної сировини, по-друге – з процесом контролю якості готової продукції, де відбувається перевірка якості.

Непрямі витрати на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції потребують додаткового розподілу, адже пов'язані з кількома бізнес-процесами [66].

Вибір бази розподілу витрат – дуже відповідальне завдання, вирішення якого впливає на:

- трудомісткість обліку і розподілу витрат, у тому числі витрат на забезпечення якості, між бізнес-процесами та видами продукції, вартість облікового процесу;

- точність визначення вартості якості процесів, а, отже, на якість і ціну рішень, що приймаються в СУЯ продукції на підприємстві [118].

Витратоформуючі фактори поділяють на дві групи: структурні – пов'язані зі структурою та технологією виробництва та функціональні – характеризують спроможність підприємства успішно функціонувати [91].

До складу *структурних чинників*, які впливають на формування витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції, можна віднести такі:

- 1) *масштаб*: наскільки великі інвестиції необхідні для виробництва продукції належного рівня якості;

- 2) *досвід*: скільки разів у минулому лікєро-горілчане підприємство вже здійснювало ті чи інші заходи щодо забезпечення якості продукції, які повторює зараз;

- 3) *технологія*: які технології використовуються під час операційного циклу для забезпечення якості продукції;

- 4) *складність (комплексність)*: наскільки широкий асортимент виробів виготовляє і постачає замовникам підприємство [191].

Кожен структурний чинник залежить від вибору фактору ресурсних витрат, на які робить акцент підприємство з метою управління витратами на забезпечення якості лікero-горілчаної продукції. Зарубіжні та вітчизняні науковці приділяють особливу увагу таким чинникам, як масштаб і досвід. Однак такі чинники не дозволяють виявити і проконтролювати витрати на забезпечення якості та організувати їх облік.

Друга група витратоформуючих чинників – *функціональні* включає:

1) *залучення персоналу*: матеріальна зацікавленість працівників у виготовленні якісної лікero-горілчаної продукції;

2) *комплексне управління якістю*: досягнення необхідного рівня якості продукції на всіх бізнес-процесах підприємства;

3) *конфігурація продукції*: чи ефективні витрати на забезпечення якості певного виду лікero-горілчаної продукції щодо бажаного прибутку;

4) *використання зав'язків з постачальниками і замовниками* в контексті ланцюжка витрат підприємства [79].

Наведені групи чинників мають певні відмінності, які слід враховувати при організації обліку витрат. По-перше, функціональні фактори безпосередньо впливають на процес виробництва, а структурні – охоплюють всі сфери діяльності, але впливають на якість виготовленої продукції меншою мірою. По-друге, для функціональних факторів «більше» означає «краще», однак для структурних ці властивості не характерні: збільшення масштабу чи діапазону діяльності підприємства не завжди приводить до покращання результатів.

Усі види витрат лабораторії є непрямими щодо бізнес-процесів, центрів якості, заходів із забезпечення якості та контролю якості вхідної сировини та виготовленої продукції, тому витрати лабораторії мають розподілятися між бізнес-процесами «постачання», «виробництво», «контроль якості готової продукції» та їх відповідними центрами якості.

Розподіл витрат на забезпечення якості лікero-горілчаної продукції за бізнес-процесами є умовою отримання достовірної інформації для розрахунку їх ефективності.

Найбільш поширеною базою розподілу непрямих витрат у бухгалтерському обліку є прямі витрати на оплату праці та прямі матеріальні витрати годин праці, обсягу діяльності, прямі витрати на оплату праці та прямі матеріальні витрати.

Так, В. Пархоменко пропонує використовувати для розподілу непрямих витрат якість витрати на оплату праці працівників структурних підрозділів та прямі матеріальні витрати або, іншими словами, ресурсні витрати [118]. Розглянемо коректність використання цих баз розподілу та визначимо оптимальну для підприємств лікєро-горілчаної галузі (табл. 2.5). При цьому врахуємо фактори, на які вказує К. Друрі [66].

Таблиця 2.5

Бази розподілу витрат на забезпечення якості*

База розподілу	Фактори за К. Друрі		
	Відображає рівень активності бізнес-процесу	Піддається виміру	Можна віднести до певного бізнес-процесу
Заробітна плата працівників за бізнес-процесами	-	+	+
Заробітна плата працівників за центрами якості	-	-	-
Вартість матеріалів, напівфабрикатів та виготовленої продукції, що використовується для проведення випробувань	+	-	+
Вартість (обсяг) реактивів, що використовуються для випробувань	+	+	+
Обсяг діяльності за бізнес-процесами та центрами якості (кількість сировини і матеріалів, що надійшли на підприємства)	-	-	-
Кількість заходів із перевірки якості сировини напівфабрикатів та виготовленої продукції	+	+	+

**Розроблено автором на основі [65].*

Враховуючи те, що витрати мають бути змінними щодо обраної бази їх розподілу і зважаючи на те, що з наведеної сукупності потенційних баз розподілу та відповідно до факторів К. Друрі даним вимогам відповідають

вартість (обсяг) використаних реактивів, які використовуються для випробувань та кількість заходів із перевірки якості сировини напівфабрикатів та виготовленої продукції. На підприємствах лікєро-горілкової галузі витрати на придбання реактивів списуються, враховуючи їх невелику вартість, у повному обсязі в періоді придбання. Отже, використання вартості реактивів як бази розподілу потребує зміни організації їх обліку. Разом з тим, інформація про кількість заходів контролю перевірки, реєструються в журналах і може бути визначена за кожним центром якості та бізнес-процесом. Таким чином, на нашу думку, оптимальною базою розподілу витрат лабораторії є кількість заходів щодо перевірки якості сировини напівфабрикатів та виготовленої продукції.

Наступний етап організації первинного обліку – визначення підрозділів (центрів якості) за кожним бізнес-процесом (дод. М), використання ресурсів та надання інформації про відповідні витрати на забезпечення якості продукції. З цією метою доцільно розробити внутрішню інструкцію (методичні рекомендації) щодо збору, вимірювання та реєстрації витрат на забезпечення якості продукції у місцях їх виникнення за кожним бізнес-процесом і центром якості, а також за відповідальними особами. Важливо, щоб до складання таких внутрішніх інструкцій та встановлення відповідальності за збір, обробку та надання інформації про витрати на забезпечення якості були залучені спеціалісти, які володіють необхідними знаннями та досвідом (наприклад, інженер з якості, який відповідає за якість продукції). Створення внутрішніх інструкцій щодо збору та реєстрації інформації про витрати на забезпечення якості продукції дозволить отримувати дані, необхідні для обліку та економічно обґрунтованого розподілу цих витрат за бізнес-процесами. Такий документ повинен визначати зміст основних термінів, що застосовуються, структуру витрат за бізнес-процесами, етапами, методи оцінки елементів витрат, пов'язаних з якістю, і подальше включення цих методів у діючу систему обліку.

З метою організації обліку кожному бізнес-процесу і центру якості необхідно надати ідентифікаційні коди, що дозволить ідентифікувати отриману інформацію про витрати за процесами та за підрозділами. Наведемо приклад

присвоєння кодів бізнес-процесам і центрами якості, які забезпечують якість продукції на лікеро-горілчаному підприємстві (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Кодування бізнес-процесів з метою організації обліку витрат*

Бізнес-процес		Центр якості	
Код	Назва	Код	Назва
1	Постачання сировини і допоміжних матеріалів	1	Лабораторія
		2	Матеріальний склад
2	Виробництво	3	Спиртосховище
		4	Цех водопідготовки
		5	Купажний цех
		2	Матеріальний склад
		6	Горілчаний цех
		7	Лікерний цех
		8	Цех розливу
		9	Посудний цех
		1	Лабораторія
		10	Відділ укладки
		11	Склад готової продукції
3	Контроль якості готової продукції	1	Лабораторія
		11	Зовнішні організації
4	Збут	12	Склад готової продукції
		13	Відділ збуту

**Розроблено автором.*

Для кожного центру якості потрібно визначити структуру необхідної інформації про витрати на забезпечення якості продукції та послідовність її збору для подальшого обліку.

У процесі організації обліку необхідно визначити етапи збору інформації для деталізації витрат і визначення завдань, які повинні вирішуватись. Етапи збору інформації про витрати на забезпечення якості продукції представлені на рис. 1.5 (підрозд. 1.2).

Загальні завдання для всіх етапів збору інформації:

1. Групування витрат за бізнес-процесами (технологічними етапами) та відповідальними підрозділами.

2. Групування витрат на забезпечення якості продукції за цільовим призначенням в межах кожного бізнес-процесу за обраною (визначені у підрозділі 2.1).

3. Призначення кодових символів кожному структурному елемента витрат на забезпечення якості продукції [164].

Виконання цих завдань допоможе отримати інформацію про витрати на забезпечення якості продукції, необхідну для системи управління якістю.

Наведемо приклад розподілу витрат за цільовим призначенням та призначення кодів витратам на забезпечення якості продукції для бізнес-процесу «постачання» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Кодування елементів витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві (бізнес-процес «постачання»)*

Центру якості	Код центру якості	Елементи витрат на забезпечення якості	Код витрат
Лабораторія	1	На попередження дефектів	1.1
		На оцінку якості	1.2
Матеріальний склад	2	На оцінку якості	2.2

**Розроблено автором.*

Визначення структури витрат для кожного підрозділу є основою для розрахунку показників їх діяльності, а також ефективності бізнес-процесів. Структуризація витрат на забезпечення якості продукції здійснюється на базі відповідних носіїв інформації (первинних документів). У результаті створюються передумови для розрахунку вартості якості продукції за бізнес-процесами, отже, й визначення частки витрат на забезпечення якості в їх собівартості, рентабельності заходів із забезпечення якості продукції та встановлення ціни, яка відповідає певному рівню якості.

Основним джерелом інформації про витрати на забезпечення якості на лікєро-горілчаному підприємстві є первинні документи, призначені для реєстрації параметрів технологічних процесів і результатів хіміко-технологічного контролю сировини, матеріалів, тари, напівфабрикатів власного виробництва та готової продукції, затверджені Державним департаментом продовольства Міністерства аграрної політики України [176] (табл. 2.8).

Аналіз наведених первинних документів свідчить, що вони можуть бути використані як основа для розрахунку витрат на забезпечення якості продукції для даного підрозділу «Лабораторія» та вартості бізнес-процесів постачання, виробництва та контролю якості готової продукції.

Таблиця 2.8

Характеристика первинної документації з обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції*

Місце складання: лабораторія			
Назва документа	Відображення технологічних операцій	Зміст документа	Відповідальна особа
Бізнес-процес «Постачання»			
Журнал вхідного контролю спирту-сирцю, спирту етилового ректифікованого, коньячних спиртів, соків	Проведення випробувань вхідної сировини	Дані про кількість використаної сировини на проведення випробування, дані для розрахунку заробітної плати працівників лабораторії	Працівник лабораторії
Журнал вхідного контролю допоміжних матеріалів	Проведення контролю та випробувань матеріалів	Дані для розрахунку заробітної плати працівників лабораторії	Працівник лабораторії
Журнал вхідного контролю тари	Проведення контролю тари	Дані для розрахунку заробітної плати працівників лабораторії	Працівник лабораторії
Бізнес-процес «Виробництво»			
Журнал контролю приготування купажів напоїв	Проведення випробувань та визначення якості купажу	Дані про кількість використаного матеріалу для контролю; дані для розрахунку заробітної плати працівників лабораторії	Працівник лабораторії, технолог цеху
Журнал контролю приготування колеру	Проведення випробувань та визначення якості колеру	—	Працівник лабораторії, технолог цеху
Журнал контролю виробництва горілок та горілок особливих	Проведення випробувань та визначення якості горілки	—	Працівник лабораторії, технолог цеху

Закінчення табл. 2.8

Назва документа	Відображення технологічних операцій	Зміст документа	Відповідальна особа
Журнал контролю виробництва настоянок водно-спиртових з рослинної сировини	Проведення випробувань та визначення якості настоїв	–	Працівник лабораторії, технолог цеху
Журнал контролю виробництва ароматних спиртів	Проведення випробувань та визначення якості спиртів ароматних	–	Працівник лабораторії, технолог цеху
Журнал контролю виробництва морсів плодово-ягідних, водно-спиртових	Проведення випробувань та визначення якості морсів	–	Працівник лабораторії, технолог цеху
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»			
Журнал контролю готової продукції	Реєстрація перевірки готової продукції: повноти наповнення пляшки, зовнішнього оформлення, упаковки, маркування та якості продукції	Дані про кількість пляшок, відібраних на пробу для контролю якості продукції	Працівник лабораторії
Посвідчення про якість	Підтвердження якості готової продукції	Дані про відповідність продукції всім технічним вимогам	Працівник лабораторії, інженер з якості
Звіт лабораторії	Реєстрація даних використання матеріалів протягом виробничого циклу	Дані про кількість використаних напівфабрикатів і продукції для проведення аналізу	Завідувач лабораторії
Бізнес-процес «Збут»			
Журнал контролю відвантаження лікєро-горілочаних виробів	Реалізація продукції	Дані про дату відвантаження, номер ТТН, суму, повні реквізити покупця	Завідувач відділу збуту

**Розроблено автором*

У відповідних журналах реєструються всі якісні характеристики вхідної сировини, напівфабрикатів та готової лікєро-горілочаної продукції. За цими даними складається хіміко-технологічний звіт, який відображає якісні та кількісні показники виробничого циклу. Журнали заповнює працівник

лабораторії і технолог цеху безпосередньо після проведення аналізу. Своєчасність та правильність заповнення журналів контролюють завідувач лабораторії, начальник або відповідальний працівник цеху. Завідувач лабораторії за результатами аналізів, відображених у журналах, робить висновок про якість вхідної сировини, матеріалів і готової продукції.

Журнали, які оформлюють відповідно до вимог державних стандартів та інших нормативних документів, підписує керівник підприємства та головний бухгалтер. Журнали ведуться у виробничій лабораторії та у виробничих цехах і заповнюються протягом доби безпосередньо після проведення аналізу.

За даними журналів складають посвідчення про якість на готову продукцію та на напівфабрикати, а також про невідповідність якості. Документацію виробничої лабораторії регулярно перевіряють головний інженер і головний технолог підприємства. Всі господарські операції руху виробничих запасів і готової продукції на підприємстві поза виробничою лабораторією також підлягають безперервному документуванню з метою бухгалтерського обліку та контролю. Проведене дослідження дозволило визначити перелік первинних документів з обліку операцій із забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Первинні документи з обліку витрат на забезпечення якості
лікеро-горілчаної продукції***

Назва документа	Призначення документа	Характеристика документа
<i>Бізнес-процес «Постачання»</i>		
Сертифікат якості на рослинну сировину	Підтвердження відповідності вхідної рослинної сировини	Документ зовнішній, підприємство отримує разом із вхідною сировиною
Приймальна квитанція на рослинну сировину, плоди, ягоди	Відображення результатів перевірки якості вхідної сировини працівниками лабораторії	Внутрішній документ, складається у лабораторії за результатами перевірки
Сертифікат якості на соки та морси	Підтвердження відповідності вхідної сировини відповідно до вимог	Зовнішній документ, підприємство отримує разом із вхідною сировиною
Акт руху проб спирту	Підтвердження якості спирту	Внутрішній документ, що засвідчує якість та кількість використаного спирту для проб

Продовження табл. 2.9

Назва документа	Призначення документа	Характеристика документа
Бізнес-процес «Виробництво»		
Акт приймання-здачі виконаних робіт з експертизи документів для атестації вимірювальних лабораторій та перевірки вимірювальних лабораторій з метою атестації	Відображення результатів атестації вимірювальних лабораторій на підприємстві	Документ, подвійного узгодження, який оформлюється за результатами перевірки і відображає вартість послуг сторонньої організації за надані послуги
Акт приймання-здачі виконаних робіт, пов'язаних з повіркою засобів вимірювальної техніки	Відображення результатів перевірки вимірювальної техніки перед початком виробництва	Документ подвійного узгодження, відображає вартість послуг сплачених сторонній організації за результатами перевірки
Акт приймання-здачі виконаної роботи по лабораторному аналізу питної води	Відображення результатів аналізу води, що буде використовуватись для виробництва лікеро-горілчаної продукції	Документ подвійного узгодження, відображає вартість послуг за результатами перевірки води
Акт приймання-здачі виконаних робіт, пов'язаних з технічним наглядом за виробництвом лікеро-горілчаної продукції	Відображення результатів перевірки вимірювальної техніки в процесі виробництва продукції	Документ подвійного узгодження, що відображає вартість сплачених послуг організації, яка здійснювала нагляд за виробництвом
Звіт лабораторії про природні втрати водно-спиртової суміші під час лабораторних досліджень	Відображення результатів перевірки та кількості використаної водно-спиртової суміші для перевірок лабораторією	Внутрішній документ, в якому вказується кількість витраченого спирту під час перевірок у процесі виробництва
Акт приймання-здачі виконаних робіт з повірки дозаторів машин розливу рідини	Відображення результатів перевірки справності машин розливу	Документ подвійного узгодження, який відображає вартість послуг за здійснену перевірку
Акт списання браку	Відображення результатів фіксації невикористаного браку	Внутрішній документ, який відображає втрати підприємства під час виробництва продукції
Накладна на відпуск типових розчинів	Відображення результатів перевірки та кількості списання типових розчинів, що використовуються в лабораторії для досліджень продукції	Внутрішній документ, в якому вказано вартість типових розчинів, що списується з лабораторії на виробництво
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»		
Накладна на переміщення проб продукції з цеху розливу в лабораторію для аналізу	Відображення результатів перевірки якості готової продукції	Внутрішній документ, який містить інформацію про кількість використаної продукції певного виду для проведення аналізу

Закінчення табл. 2.9

Назва документа	Призначення документа	Характеристика документа
Звіт лабораторії	Відображення результатів та кількості використаної продукції для проведення аналізу	Документ, який складається раз на місяць і передається в бухгалтерію разом із накладними для визначення суми використаної продукції для досліджень
Посвідчення про якість	Відображення результатів підтвердження якості готової продукції у лабораторії	Документ, який містить інформацію про якість виготовленої продукції певного виду та її кількість
Акт приймання-здачі виконаних робіт із випробування горілок та горілок особливих	Відображення результатів та вартості проведеного аналізу продукції зовнішніми організаціями	Документ, в якому зазначено вартість наданих послуг по випробуванню продукції
Акт приймання-здачі виконаних робіт із випробування лікєро-горілочаних напоїв	Відображення результатів та вартості проведеного аналізу продукції зовнішніми організаціями	Документ, в якому зазначено вартість наданих послуг по випробуванню продукції
Акт приймання-здачі виконаних робіт із сертифікації горілок та горілок особливих	Відображення результатів вартості із сертифікації продукції зовнішніми організаціями	Документ, в якому зазначено вартість наданих послуг по сертифікації продукції
Акт приймання-здачі виконаних робіт із сертифікації лікєро-горілочаних напоїв	Відображення вартості із сертифікації продукції зовнішніми організаціями	Документ, в якому зазначено вартість наданих послуг по сертифікації продукції
Бізнес-процес «Збут»		
Претензії споживачів	Відображення результатів по виплаті компенсацій споживачам	Документ, в якому зазначено причини невідповідності якості продукції, супровідні документи, що це підтверджують, та вартість, яку сплатили за продукцію

**Узагальнено автором.*

Наведені документи дозволять організувати облік витрат на забезпечення якості продукції шляхом їх ідентифікації та визначити вартість здійснених операцій щодо якості продукції за кожним бізнес-процесом. Враховуючи особливості складання та руху цих документів, побудовано графік документообігу на лікєро-горілочаному підприємстві (дод. Н). Важливість його дотримання пояснюється необхідністю оперативного контролю якості виробничих запасів, напівфабрикатів і готової продукції лікєро-горілочаного підприємства та отримання інформації про витрати на її забезпечення з метою подальшого бухгалтерського обліку.

Таким чином, процесний підхід в організації обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції має ряд позитивних моментів. По-перше, вчасна ідентифікація витрат та їх документальне відображення по кожному процесу; по-друге, задоволення інформаційних вимог користувачів стосовно витрат на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом з метою їх оптимізації.

2.3. Методичні аспекти поточного обліку витрат на забезпечення якості продукції

Методичні аспекти до обліку витрат на забезпечення якості продукції повинні забезпечувати даними для обчислення вартості якості по підприємству в цілому за кожним бізнес-процесом та за окремими видами витрат відповідно до вимог інформаційного забезпечення системи управління якістю на підприємстві. При розробці методики обліку витрат на забезпечення якості слід дотримуватись таких вимог:

- відповідність цілям фінансового обліку;
- надання повної та достовірної інформації;
- відповідність встановленим нормам законодавства, врахування специфіки галузі та вимогам споживачів;
- достатність інформації (загальні та специфічні вимоги);
- єдність синтетичного та аналітичного обліку;
- можливість практичного впровадження методики обліку;
- мінімізація витрат на організацію і здійснення обліку.

I. Поправко [129] зазначає, що від правильності розроблення методики обліку витрат на забезпечення якості залежить повнота та достовірність інформації, яка генерується в обліковій системі підприємства, а також ефективність обліково-аналітичного забезпечення системи управління якістю.

У результаті дослідження (див. дод. Д.1) з'ясовано, що поточний облік витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаних підприємствах

не ведеться й відповідно не передбачені додаткові рахунки (субрахунки) у робочому плані рахунків підприємств. Позитивним прикладом є підприємство ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД», де збір даних по витратах на забезпечення якості продукції здійснюється відділом управління якістю. Проте ця інформація є неповною без даних бухгалтерського обліку і не дозволяє створити ефективну систему управління якістю на лікеро-горілчаному підприємстві. Тому необхідно розробити методичні підходи до реєстрації та накопичення інформації про витрати на забезпечення якості продукції у системі рахунків бухгалтерського обліку та надання її користувачам. У методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції у промисловості [103] також відсутні вказівки щодо складу і групування витрат на забезпечення якості продукції, порядку їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку. Тому лікеро-горілчані підприємства потребують розробки рекомендацій щодо обліку витрат на забезпечення якості продукції. За таких умов будемо керуватись розробленою моделлю класифікації витрат на забезпечення якості (підрозд. 2.1); основними положеннями щодо організації їх обліку, визначеними у підрозд. 2.2, а також рекомендаціями щодо методики обліку витрат на забезпечення якості продукції вітчизняних і зарубіжних науковців.

Дж. Кампанелла [80] зазначає, що зв'язок між витратами на якість і рахунками бухгалтерського обліку виникає тоді, коли якість продукції не відповідає вимогам. Прикладом може бути рахунок, на якому враховують витрати на переробку і виправлення браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»). Але такий підхід суперечить сучасній концепції управління якістю і не дозволяє створити інформаційну базу для системи управління якістю на підприємстві. Тому необхідно розробити практичні рекомендації щодо отримання необхідної інформації з бази даних бухгалтерського обліку.

Для розроблення методики обліку витрат на забезпечення якості Ю. Гушян пропонує використовувати такі критерії:

- 1) дані про витрати повинні слугувати інструментом для обґрунтування дій, спрямованих на підвищення якості, а також для оцінки їх ефективності;
- 2) інформацію про другорядні витрати до складу зібраних даних включати недоцільно [54].

Кожне підприємство самостійно визначає склад витрат, які для нього є «другорядними». Враховуючи принципи управління якістю, до таких слід віднести витрати, які є несуттєвими з огляду на перший критерій, або отримання інформації про які є неефективним (економічно недоцільним).

Рахунки бухгалтерського обліку – це носії інформації, засіб її отримання та накопичення. Для виділення ознак узагальнення інформації необхідно піддати аналізу всю сукупність об'єктів бухгалтерського обліку, всі явища і процеси, які відносяться до цих об'єктів [53]. Під час дослідження з'ясовано, що хоч і облік витрат на забезпечення якості продукції не ведеться, однак витрати присутні в розосередженому і знеособленому вигляді на синтетичних рахунках обліку поточних витрат і в різних статтях калькуляції.

Погляди науковців на методіку відображення витрат на забезпечення якості продукції на рахунках бухгалтерського обліку можна поділити на *чотири групи* (табл. 2.10).

До першої групи належать ті, хто рекомендує відкрити спеціальний збірно-розподільчий синтетичний рахунок «Витрати на забезпечення якості». Думки науковців розділились у питанні побудови аналітичного обліку. Відкривати аналітичні рахунки до даного синтетичного рахунку вони пропонують за місцями виникнення витрат, тобто за окремими підрозділами, ділянками, цехами.

Т. Попова пропонує ввести окремий збірно-розподільчий рахунок «Витрати на якість» з трьома субрахунками:

- «Витрати на підвищення якості продукції»;
- «Витрати на забезпечення необхідного рівня якості»;

- «Втрати від невідповідності» [128].
- О. Анфіногорова виділяє субрахунки:
 - «Витрати на забезпечення заданого рівня якості»;
 - «Втрати від невідповідності продукції» [6].

Таблиця 2.10

Підходи до облікового відображення витрат на забезпечення якості продукції*

Автор	Основа організації обліку витрат			
	Спеціальний рахунок	Субрахунок до рахунку «Виробництво»	Субрахунок до рахунку «Інші витрати операційної діяльності»	Аналітичні рахунки до рахунків обліку
Т. Попова	+			
О. Анфіногорова	+			
Н. Морозова-Герасимович	+			
Г. Трегубова	+			
О. Зенова	+			
І. Тимрієнко		+		
З. Хамдамов		+		
К.А. Ягмур			+	
В. Пархоменко				+
І. Десяткіна				+

**Узагальнено автором на основі [6, 61, 73, 106, 118, 128, 164, 172, 178, 194].*

На першому субрахунку О. Анфіногорова рекомендує відображати власне виробничі витрати (на забезпечення якості виготовлення і контролю якості в процесі виробництва), а другому – невиробничі витрати, пов'язані з усуненням дефектів (втрати, виявлені після постачання продукції: витрати на повторний контроль і випробування, втрати через зниження ціни внаслідок невідповідності поставленої продукції) і втрати від невіправного браку продукції (витрати на гарантійне обслуговування, витрати на задоволення претензій споживачів та ін.) [6].

Подібні субрахунки пропонує використовувати Н. Морозова-Герасимович. Проте вона надає їм інше значення. Так, на субрахунок «Витрати на забезпечення заданого рівня якості» вона пропонує відображати продуктивні

витрати (на забезпечення якості виготовлення і контроль якості в процесі виготовлення); субрахунку «Втрати від невідповідності продукції» – непродуктивні витрати, пов'язані з усуненням дефектів і втрат від остаточного браку продукції (витрати на виправлення дефектів, виявлених у процесі виробництва, витрати на задоволення претензій та ін.), тобто втрати від остаточного браку будуть складовою втрат від невідповідності продукції [106]. По дебету рахунку «Витрати на забезпечення якості» впродовж місяця будуть відображатись витрати, пов'язані з якістю, а в кінці місяця з кредиту цього рахунку будуть списуватися на рахунки «Виробництво», «Загальновиробничі витрати», «Адміністративні витрати», «Брак у виробництві», «Витрати майбутніх періодів» тощо [106].

Г. Трегубова пропонує окремий збірно-розподільчий рахунок «Витрати на забезпечення якості» з такими субрахунками:

- «Витрати на контроль, випробування та оцінку якості продукції»;
- «Витрати на попередження браку і організаційно-управлінські витрати на забезпечення якості» [178].

Тобто дослідниця зосереджує увагу лише на витратах по забезпеченню відповідності й ігнорує втрати від невідповідності.

О. Зенова у своєму дослідженні орієнтується на особливостях діяльності підприємства у зв'язку із забезпеченням якості продукції на всіх етапах життєвого циклу продукції і пропонує назвати рахунок «Витрати на якість продукції». У дебеті цього рахунку слід враховувати фактичні витрати на якість, списані з кредиту рахунків «Допоміжне виробництво» та «Брак у виробництві». Накопичену за звітній період суму з кредиту рахунку «Витрати на якість продукції» пропонується списувати в дебет рахунок «Виробництво», що дозволить відобразити витрати самостійною статтею у калькуляції виробничої собівартості продукції [73].

Узагальнюючи підходи науковців першої групи до облікового відображення витрат на забезпечення якості зазначимо, що відкриття окремого збірно-розподільчого рахунку дозволить не втрачати витрати на

забезпечення якості в загальній сумі витрат підприємства. Разом з тим, такий підхід залишає невирішеним ряд питань. Зокрема: по-перше, інформація про витрати на забезпечення якості продукції буде мати узагальнений характер без розподілу між видами продукції; по-друге, не дозволить розподілити витрати між бізнес-процесами та відповідальними підрозділами.

Наступна група вчених вважають доцільним враховувати витрати на забезпечення якості на окремому субрахунку до синтетичного рахунку «Виробництво». Вони виходять з того, що сьогодні, за І. Тимрієнко, витрати на якість продукції обліковуються загальною сумою у складі прямих виробничих витрат на рахунку 23 «Виробництво» [164]. Це означає, що витрати на забезпечення якості певного виду продукції «зникають» у загальній сумі витрат на його виробництво. Тому, наприклад, З. Хамдамов пропонує відкрити до даного рахунку субрахунок «Витрати, зумовлені покращанням якості продукції» [178]. Така методика не дозволить розподілити витрати за бізнес-процесами, центрами якості та цільовим призначенням, не відповідає поставленим завданням обліку та не дозволить визначити вартість якості за бізнес-процесами. Об'єднання витрат на забезпечення якості продукції на одному субрахунку є некоректним, адже кожен бізнес-процес має свою вартість якості продукції.

У свою чергу, І. Тимрієнко [164] організовує аналітичний облік витрат на якість продукції (послуг) за їх видами та статтями витрат таким чином: РРР ХХХХ УУ, де РРР – номер субрахунку за планом рахунків (наприклад, 231 «Основне виробництво»); ХХХХ – код продукції, що призначається на основі Державного класифікатора продукції та послуг; УУ – код статті витрат, що встановлюється за класифікатором «Стаття витрат на якість» (дані витрати включаються до виробничої собівартості у складі інших витрат).

На відміну від З. Хамдамова та І. Тимрієнко, К. Ягмур [194] облік витрат на забезпечення якості продукції пропонує вести на субрахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки» (рис. 2.4).

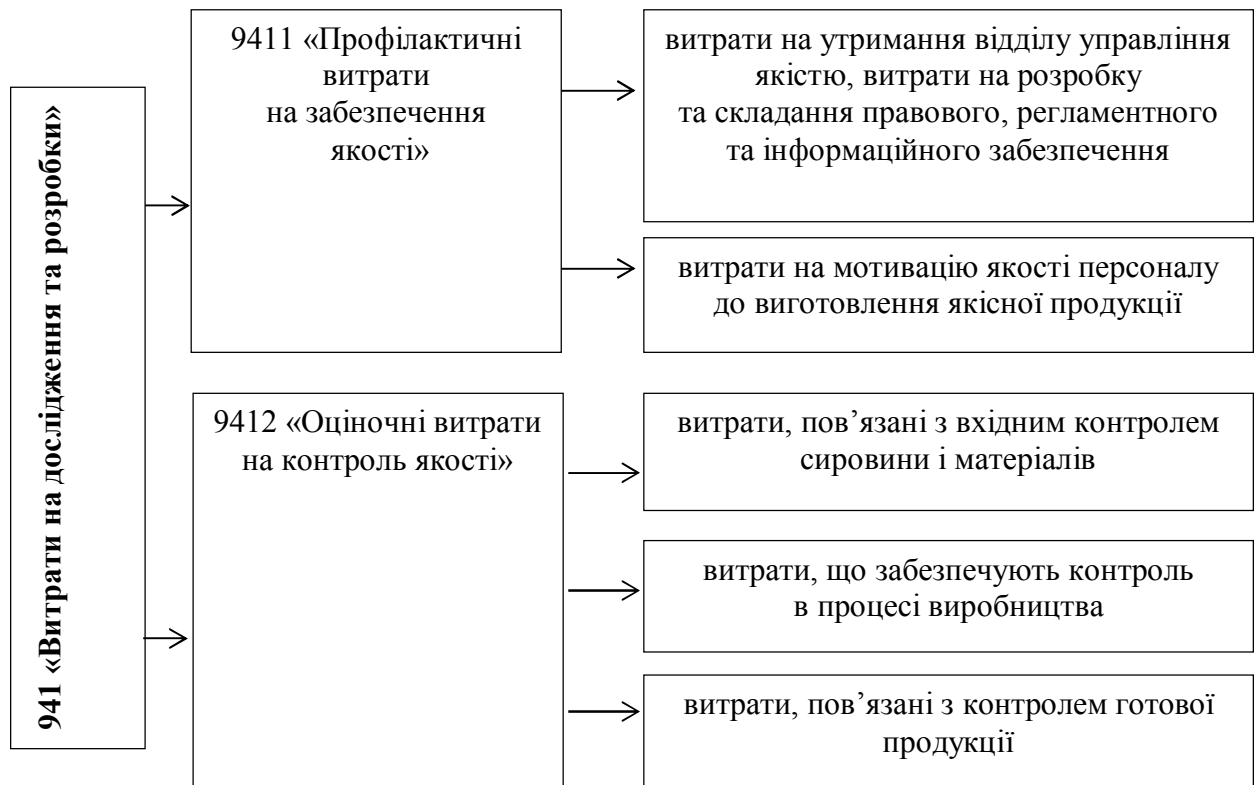


Рис. 2.4. Структура витрат на якість на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки» (за К. Ягмур [194])

Доцільність використання цього субрахунку науковець пояснює тим, що витрати на забезпечення якості продукції можуть бути пов'язані не тільки з її виробництвом, а й з діяльністю адміністрації та реалізацією цієї продукції.

У кінці звітної періоду профілактичні витрати першої групи (субрахунок 9411) К. Ягмур пропонує в повному обсязі списувати на рахунок 92 «Адміністративні витрати», а сукупні витрати другої групи (субрахунок 9412) розподіляти між видами продукції. При цьому найбільш економічно виправданою базою розподілу К. Ягмур вважає прямі витрати на оплату праці або загальний (фізичний) обсяг виробництва продукції за звітний період. Після розподілу витрати другої групи потрібно пропорційно включати до собівартості виготовленої та реалізованої продукції.

Для цього витрати на забезпечення якості (друга група витрат), що протягом періоду акумулюються на субрахунку 9412 «Оціночні витрати на

контроль якості», розподіляються за трьома групами залежно від «стадії їх утворення»: вхідний контроль, процес виробництва (будівництва) та кінцевий контроль. Накопичені за дебетом субрахунку 9412 «Оціночні витрати на контроль якості», на думку автора, підлягають подальшому розподілу між видами продукції пропорційно прямим матеріальним витратам на контроль чи загальному обсягу виготовленої продукції на звітну дату і списанню на рахунок 23 «Виробництво». Витрати на оцінку та контроль третьої групи пов'язані із збутовою діяльністю, повністю списуються на рахунок 93 «Витрати на збут».

Необхідно відзначити, що методика обліку витрат на якість продукції, запропонована К. Ягмур, з використанням рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» не відповідає вимогам Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. По-перше, вказаною Інструкцією передбачено застосування субрахунку 941 для накопичення витрат на дослідження і розробки. По-друге, накопичені на субрахунку 941 витрати, згідно з інструкцією списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Тобто запропоноване К. Ягмур списання витрати з субрахунків 9411 та 9412 на рахунки 92, 93 та 23 суперечить Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.

I. Десяткіна рекомендує витрати на забезпечення якості продукції обліковувати відповідно до «стадій господарського процесу» (придбання, виробництво, реалізація) [61]. При цьому витрати, які виникають на першій стадії, рекомендується обліковувати на синтетичних рахунках: 91 «Загальновиробничі витрати», витрати другої стадії – 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати», а для відображення витрат третьої стадії – 93 «Збут». Недоліком такого підходу до методики обліку, на нашу думку, є те, що вона не передбачає відкриття окремих субрахунків для накопичення витрат на забезпечення якості. Це не дає змоги підрахувати вартість якості

продукції стосовно кожної стадії господарського процесу. Не можна погодитись щодо витрат 1-ї стадії на синтетичний рахунок 91. Як зазначалось вище, ці витрати включаються до первісної вартості сировини і матеріалів. Потребує уточнення можливість організація обліку витрат або деталізація витрат і організації їх обліку в межах зазначених рахунків.

В. Пархоменко пропонує ввести аналітичний рахунок «Витрати на якість» до синтетичних рахунків 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Широке застосування в бухгалтерському обліку комп'ютерної техніки, на думку вченого, дозволяє вести облік за різними аналітичними розрізами з метою одержання більш деталізованої і достовірної інформації [118].

Крім того, В. Пархоменко пропонує проводити деталізацію витрат за статтями та видами здійснюваних заходів, видами продукції, видами діяльності, процесами, місцями виникнення витрат (центрами відповідальності) і джерелами фінансування. На думку вченого, це дозволить у цілому згрупувати витрати на якість за цільовим і функціональним призначенням. Загалом, погоджуючись із запропонованим В. Пархоменком підходом до організації обліку витрат, зазначимо таке. Оскільки витрати на забезпечення якості є більш вузьким поняттям, ніж витрати на якість (зокрема, вони не включають витрати на бізнес-процеси управління та допоміжні бізнес-процеси), для організації їх обліку вважаємо за доцільне використовувати лише окремі із зазначених синтетичних рахунків. Насамперед слід звернути увагу на деталізацію витрат за призначенням та центрами якості.

Для виконання поставлених перед бухгалтерським обліком завдань щодо формування інформації для системи управління якістю підприємства, з

урахуванням специфіки діяльності із забезпечення якості продукції, визначимо основні засади поточного обліку.

Діяльність із забезпечення якості на лікєро-горілчаному підприємстві пов'язана з протіканням процесів, які в бухгалтерському обліку розглядаються як різні об'єкти обліку, у т.ч. процес постачання (бізнес-процес постачання), процес виробництва (бізнес-процеси виробництва та контролю якості готової продукції) і процес реалізації (бізнес-процес збуту). Проведений аналіз показав, що витрати на забезпечення якості продукції виникають безпосередньо під час кожного основного бізнес-процесу. З огляду на це, облік витрат на забезпечення якості продукції пропонуємо здійснювати з використанням таких синтетичних рахунків: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут». Проте для деталізації витрат на забезпечення якості продукції за їх призначенням до зазначених рахунків бухгалтерського обліку пропонуємо застосувати відповідні аналітичні (субрахунки 2 і 3 порядку) рахунки для їх кодування, використовувати такий підхід та їх структуру: **XX/YZ**, де перші два знаки – номер рахунку за Планом рахунків бухгалтерського обліку; **Y** – код центру якості (див. табл. 2.6); **Z** – код статті витрат на забезпечення якості за призначенням, причому:

- 0 «Витрати, не пов'язані зі забезпеченням якості продукції»;
- 1 «Витрати на попередження»;
- 2 «Витрати на оцінку»;
- 3 «Витрати через внутрішні дефекти»;
- 4 «Витрати через зовнішні дефекти».

З урахуванням наведеної структури рахунків розроблено методичні рекомендації відображення витрат на забезпечення якості продукції на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку за основними бізнес-процесами на лікєро-горілчаному підприємстві (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Бухгалтерський облік витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції*

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Бізнес-процес «Постачання»		
1.1. Витрати на ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, яке використовується для контролю якості сировини (здійснені сторонніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.1.1	63, 20.0
1.2. Витрати на повірку (калібрування), ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені підрозділом (працівниками) підприємства. <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>		65, 66
1.3. Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів. <i>Первинний документ: записи в лабораторних журналах, акт руху проб спирту</i>	91.1.2	20
1.4. Витрати на амортизацію лабораторного обладнання		131
2. Бізнес-процес «Виробництво»		
2.1. Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції. <i>Первинний документ: договір, акт наданих послуг</i>	91.2-10.1	63, 68
2.2. Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції (власними силами). <i>Первинний документ: наказ, табель, акт виконаних робіт</i>		66, 65
2.3. Витрати на проведення атестації виробничої лабораторії. <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.1.1	68, 39
2.4. Витрати на регенерацію або придбання нових фільтрів. <i>Первинний документ: накладна</i>	20.1.1	63
2.5. Витрати на здійснення контролю процесу виробництва, проведення випробувань напівфабрикатів працівниками лабораторії. <i>Первинний документ: записи в технологічних та лабораторних журналах, акт руху проб спирту</i>	23.1.2	65, 66
2.6. Витрати на амортизацію лабораторного обладнання	91.1.2	131
2.7. Витрати на виправлення браку, виявленого у виробництві. <i>Первинний документ: акт про брак, накладна-вимога на відпуск сировини і матеріалів; табель обліку робочого часу</i>	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3	20.0, 65, 66
2.8. Вартість браку. <i>Первинний документ: накладна-вимога на відпуск сировини і матеріалів</i>	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3	23.0

Закінчення табл. 2.12

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
2.9. Вартість виправленого браку. <i>Первинний документ: акт виправлення браку</i>	23.0*	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
2.11. Вартість остаточного (невиправного) браку (не включає вартість тари багаторазового використання). – списання невивправного браку; – списання вартості невивправного браку з вини конкретної особи. <i>Первинний документ: акт про брак</i>	901	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
	375, 947	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
2.12. Вартість браку у зв'язку з використанням неякісної сировини чи матеріалів, одержаних від постачальника. <i>Первинний документ: акт про брак</i>	374	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
3. Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»		
3.1. Вартість готової продукції, переданої на випробування та атестацію. <i>Первинний документ: накладна</i>	93.1.2	26.0
3.2. Витрати на випробування готової продукції (виконується зовнішніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.11.2	63, 68
3.3. Повернення готової продукції у виробництво <i>Первинний документ: акт на виправлення браку</i>	23.0	26.0
3.4. Витрати на сертифікацію готової продукції (виконується зовнішніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.11.2	63, 68
4. Бізнес-процес «Збут»		
4.1. Витрати на забезпечення якісного пакування, зберігання і транспортування готової продукції. <i>Первинний документ: таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість оплати праці (матеріально відповідальних осіб)</i>	93.12.1	20.0, 22, 65, 66
4.2. Втрати внаслідок виявлення покупцем низької якості продукції. Повернення продукції. (Червоне сторно) <i>Первинний документ: претензійний лист</i>	901.13.4	26
4.3. Втрати внаслідок виявлення / виникнення невідповідностей під час зберігання, відвантаження та транспортування продукції <i>Первинний документ: акт про псування та бій ТМЦ</i>	93.12.3, 93.13.3	26

*Розроблено автором.

Таким чином, з табл. 2.11 випливає, що аналітичні рахунки по витратах на забезпечення якості продукції відкриваються до таких рахунків:

- «Витрати на попередження» – 20, 91, 93;
- «Витрати на оцінку» – 23, 91, 93;
- «Витрати через внутрішні дефекти» – 24, 93;

– «Витрати (втрати) на зовнішні дефекти» – 901.

З метою отримання повної, достовірної інформації та перевірки правильності відображення даних про витрати на забезпечення якості на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно їх узагальнити (табл.2.12)

Таблиця 2.12

Узагальнення даних про витрати на забезпечення якості продукції на рахунках бухгалтерського обліку

Бізнес-процес	Кореспондуючі рахунки		Рахунок (субрахунок) обліку витрат
	За дебетом з кредитом рахунків:	За кредитом з дебетом рахунків:	
Постачання	20.0, 63,	23.0	91.1.1
	131, 20.0, 65, 66, 68,	23.0	91.1.2
Виробництво	63, 65, 66, 68	26.0	91.2-10.1
	63	23.0	20.1.1
	65, 66	26.0	23.1.2
	131	26.0	91.1.2
	20.0, 23.0, 65, 66	23, 374, 375, 90, 947	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
Контроль якості готової продукції	26.0	79	93.1.2
	63, 68	26.0	91.11.2
Збут	20.0, 22, 65, 66	79	93.12.1
	26	79	901.13.4
	26	79	93.1.3, 93.2.3

Наведені методичні підходи дозволяють розподілити витрати на забезпечення якості згідно з такими класифікаційними ознаками, як цільове призначення, бізнес-процеси та центри якості. За результатами дослідження з'ясовано, що найбільша частка (30–70%) витрат на забезпечення якості продукції на підприємствах припадає на попереджувальні заходи. На другому місці – витрати на оцінку, розмір яких становить від 20 до 50 %. Витрати від невідповідності продукції як внутрішні, так і зовнішні становлять майже 15 % (рис. 2.5).

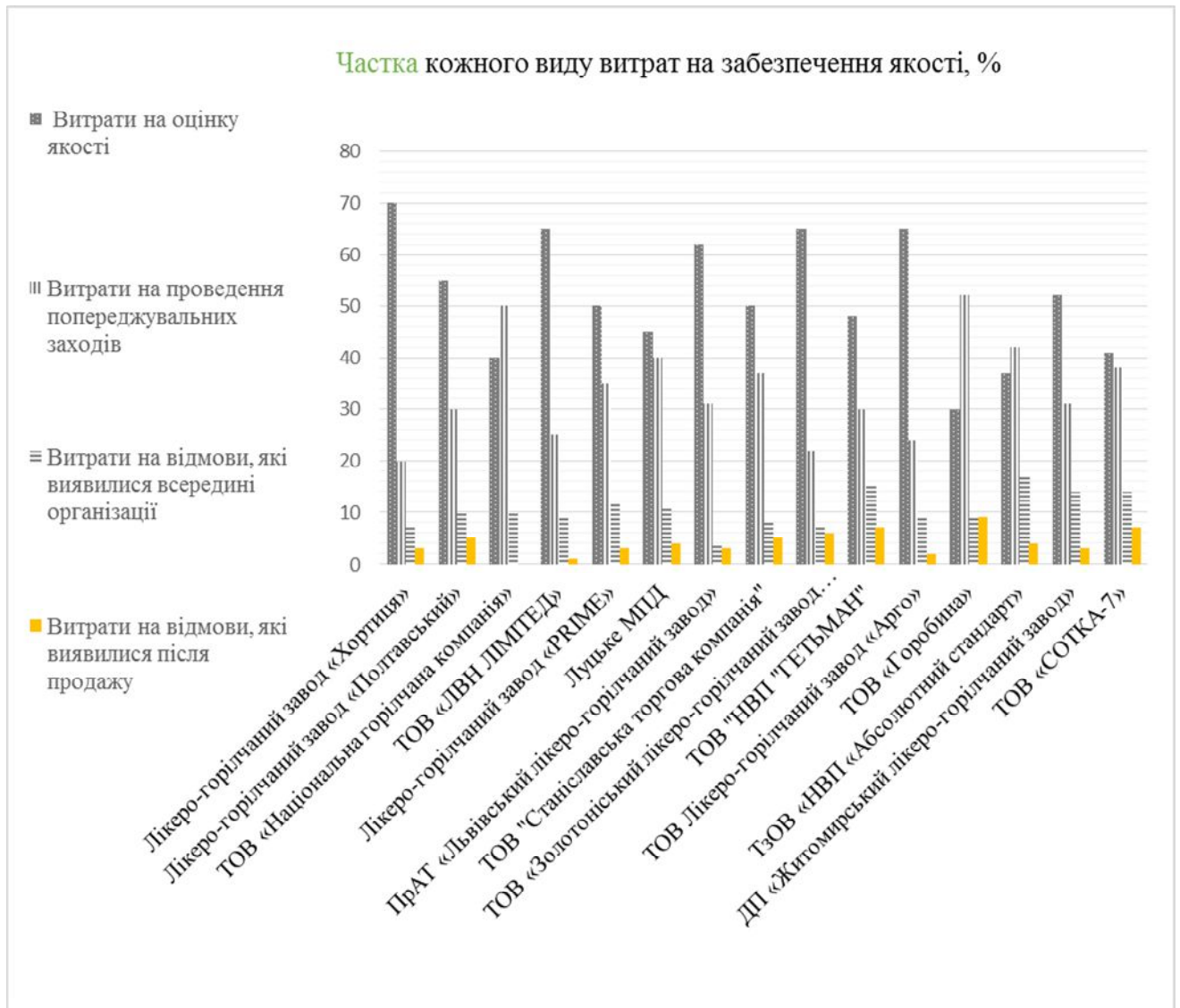


Рис. 2. 5. Частка витрат на забезпечення якості продукції у загальному обсязі витрат підприємства, %*

*Досліджено автором.

Таким чином, дослідження показало, що здебільшого науковці приділяють увагу проблемі облікового відображення витрат на забезпечення якості продукції та пропонують різні підходи до організації їх обліку. Однак вони не враховують вимоги міжнародних стандартів стосовно використання процесного підходу до інформаційного забезпечення управління якістю. Тому впровадження системи управління якістю на підприємствах потребує застосування процесного підходу. З огляду на це, розроблено методичні рекомендації для обліку витрат на забезпечення якості продукції. Перевагою

такого підходу є те, що вчасно отримана інформація про витрати на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом дозволить: вчасно ідентифікувати витрати за кожним бізнес-процесом; скоротити та попередити витрати від невідповідності продукції; проаналізувати здійснення витрат та прийняти рішення щодо їх оптимізації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Виробники лікєро-горілкової продукції працюють в умовах посилення конкуренції та виходу на міжнародні ринки збуту, що, потребує опанування знань і навичок із забезпечення якості продукції, що набуває першочергового значення. Зближення України з Європейським Союзом обумовлює необхідність виконання єдиних регіональних вимог, зокрема щодо безпеки та якості продукції. Відтак, процедура організації обліку витрат на забезпечення якості на вітчизняних підприємствах вимагає приведення у відповідність до принципу процесного підходу та удосконалення законодавчо-нормативної бази. З урахуванням зазначеного запропоновано Наказ про облікову політику та Методичні рекомендації доповнити, зокрема, такими пунктами, як визначення об'єкта обліку, центрів якості (підрозділів), які відповідають за формування витрат на забезпечення якості, бази розподілу непрямих витрат тощо. Впровадження запропонованих методичних рекомендацій дозволить створити передумови для планування витрат на забезпечення якості продукції, їх обліку та внутрішнього контролю.

2. Організація обліку витрат на забезпечення якості продукції вимагає визначення таких основних елементів, як мета, завдання та етапи облікового процесу (первинний, поточний та підсумковий облік). Організація обліку витрат на забезпечення якості передбачає: вибір об'єкта обліку та фактору витрат; центрів якості; встановлення порядку збору інформації про витрати на забезпечення якості; групування витрат за бізнес-процесами; визначення

переліку первинних документів з обліку витрат на забезпечення якості та розробку графіка документообороту. Застосування процесного підходу до організації обліку витрат на забезпечення якості продукції має ряд переваг. По-перше, створює умови для ідентифікації витрат та їх документального відображення за кожним процесом; по-друге, сприяє задоволенню інформаційних потреб керівників стосовно витрат на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом з метою вивчення їх тенденцій та управління ними. Впровадження центрів якості дозволить визначити відповідальних осіб за якість продукції та здійснювати контроль за місцями виникнення витрат на забезпечення якості продукції.

3. У процесі дослідження проаналізовано пропозиції науковців щодо облікового відображення витрат на якість. Зокрема, виділено чотири підходи, а саме: відкриття спеціального рахунку, відкриття субрахунку до рахунку «Виробництво», відкриття субрахунку до рахунку «Інші витрати операційної діяльності» та відкриття аналітичних рахунків до рахунків обліку. Наведені у підрозд. 2.3 методичні рекомендації передбачають відкриття спеціальних субрахунків (1 «Витрати на попередження»; 2 «Витрати на оцінку»; 3 «Витрати через внутрішні дефекти»; 4 «Витрати через зовнішні дефекти») до синтетичних рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку. Реалізація такої методики забезпечить виділення окремих аналітичних рахунків під усі види витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами та центрами якості. Це у подальшому дозволить вчасно їх виявляти, аналізувати та надавати достовірну повну інформацію відповідно до запитів системи управління якістю та розробити організаційно-методичну основу обліку витрат з метою інформаційного обслуговування їх бюджетування та контролю. Впровадження наданих методичних рекомендацій не вимагає від підприємства значних витрат та є нескладним для реалізації.

Основні результати дисертаційної роботи опубліковано у працях автора

[21; 22; 25; 28; 30; 31].

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методичні підходи до узагальнення витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілчаної галузі

Якість продукції – це головна мета підприємства, яка має певну вартість. Використання облікової інформації дозволяє визначити можливі та реальні відхилення якості продукції і відобразити ці зміни у грошовому вимірі. Використання облікової інформації для узагальнення витрат на забезпечення якості продукції за кожним бізнес-процесом надасть можливість здійснити контроль за використаними ресурсами, виявити неефективні види діяльності, знизити та оптимізувати витрати на забезпечення якості продукції без шкоди для кінцевого продукту.

Проблемі дослідження поняття «сукупні витрати на якість» та методам узагальнення цього показника приділяли увагу Р. Бичківський, А. Гунькало, Р. Валевиц, О. Пароль, Ю. Вергазова, Дж. Кампанелла, Ф. Кросби, В. Пархоменко, Є. Салахова, С.-А. С.-М. Саліхов, І. Тимрієнко, А. Фейгенбаум. На основі праць цих науковців сформовано підґрунтя для подальших досліджень питань щодо розрахунку сукупних витрат на забезпечення якості продукції на базі процесного підходу.

Активний розвиток теорії управління якістю відбувся в 1940–1950-х роках. Саме тоді А. Фейгенбаум запровадив поняття «*тотальний контроль якості*» (Total Quality Control), що складається з етапів розробки, підтримки та покращання якості, а також поняття «*сукупні (загальні) витрати на якість*». А.Фейгенбаум увів три головні категорії витрат, якими слід управляти: витрати на оцінку якості, витрати по запобіганню втратам і вартість втрат. За А. Фейгенбаумом, *сукупні витрати на якість* являють собою суму цих витрат [174].

Є. Салахова розглядає поняття «сукупні витрати на якість» як еквівалент загальних необхідних витрат праці, що включає витрати на якість продукції (послуг), збитки через дефекти і невідповідність та витрати споживача на її експлуатацію [144, с. 121].

Р. Бичківський та А. Гунькало *сукупні витрати на якість* визначили як суму витрат невідповідності (прямі збитки через виробництво неякісної продукції) та витрат на відповідність (витрати на запобігання виробництву або вилучення неякісної продукції до того, як вона потрапить до споживача) [12, с. 179].

Під час дослідження виявлено, що термін «сукупні витрати на якість» (Total Quality Costs – TQC) у деяких наукових фахових джерелах включає: *витрати на якість* (Cost of Quality), у т.ч. витрати на попередження, і контроль якості та *втрати внаслідок поганої якості* (Cost of Poor Quality), у тому числі втрати від дефектів [10].

М. Войнаренко розглядає зміст поняття «сукупні витрати на якість» як поєднання таких класифікаційних груп, як: запобігання випуску дефектної продукції і оцінка якості продукції. Загалом до першої групи відносять контроль процесу виробництва у цілому, аналіз дефектів, підготовку кадрів; до другої – контроль, метрологічне забезпечення, надійність [48, с. 30]. На нашу думку, наведене поняття не враховує всі витрати на забезпечення якості, які повинні бути використані для розрахунку загальної суми витрат на якість. Зокрема, відсутні витрати на оплату праці працівникам, що здійснюють перевірку якості продукції. Такі витрати виникають на кожному бізнес-процесі і без них неможливо визначити загальний показник.

Пропонуємо поняття «*сукупні витрати на забезпечення якості*» розглядати за двома аспектами: показник окремого основного бізнес-процесу; загальний показник усіх витрат на забезпечення якості підприємства під час основних бізнес-процесів.

Використання цього показника дозволить знизити витрати від невідповідності продукції завдяки оновленню бізнес-процесу. Його фундаментальний перегляд і радикальне перепроєктування сприятиме істотному поліпшенню таких основних показників ефективності, як вартість та якість продукції [55].

Розрахунок сукупних витрат на забезпечення якості продукції дає змогу отримати економічну інформацію для прийняття вищим керівництвом рішень у сфері якості, що поділяється за різними критеріями залежно від цілей підприємства у сфері якості або від характеру інформації, необхідної для прийняття економічних рішень стосовно якості [68].

У процесі дослідження виокремлено основні підходи до розрахунку сукупних витрат на забезпечення якості. Для вибору підходу потрібно визначити основні цілі, мати уявлення, яку інформацію слід отримати та оцінити можливість її отримання при застосуванні обраного підходу. Обираючи підхід для розрахунку сукупних витрат на забезпечення якості, необхідно керуватись такими цілями:

- виявити та оцінити розміри інвестицій у забезпечення якості продукції;
- забезпечити необхідну якість продукції при мінімізації витрат на її постачання, виробництво, збут;
- виявити взаємозв'язок витрат на забезпечення якості продукції і результатів господарської діяльності підприємства;
- визначити критичні ділянки виробничої діяльності, що потребують вжиття заходів щодо вдосконалення організації виробництва [148].

Міжнародний стандарт ISO 9004-1:1994 рекомендує такі *методи* узагальнення витрат на забезпечення якості:

- узагальнення витрат на якість, що враховує витрати на профілактику, оцінку, витрати, які виникають внаслідок дефектів (ПОД);
- узагальнення витрат на якість за процесами;
- визначення витрат унаслідок низької якості.

За *методом ПОД* визначають витрати на забезпечення якості, які з'являються внаслідок внутрішньогосподарською діяльності і зовнішніх робіт та послуг. Витрати, які пов'язані з внутрішньогосподарською діяльністю, аналізують на основі моделі калькулювання ПОД (дод. П).

За такого розподілу витрат на забезпечення якості відповідно до методу ПОД слід використовувати класифікацію витрат за цільовим призначенням, наведену у підрозд. 2.1.

Проаналізувавши думку Р. Валевиц [42] щодо даного методу, вважаємо за доцільне виділити такі переваги:

- визначення та аналіз складових сукупних витрат на забезпечення якості;
- зіставлення величини витрат на забезпечення якості продукції за основними бізнес-процесами;
- аналіз тенденцій витрат на якість;
- планування величини витрат на якість;
- встановлення цільових меж майбутніх витрат на якість;
- можливість прийняття рішення щодо зниження та оптимізації витрат, пов'язаних із забезпеченням якості як продукції, так і роботи підприємства в цілому, в тому числі інвестування в його діяльність.

Враховуючи склад витрат на забезпечення якості продукції за методом ПОД, застосуємо його для лікєро-горілчаного підприємства (див. дод. П).

Аналіз даних, наведених у табл. 3.1, свідчить, що найбільше видів витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві припадає на профілактику та оцінку. Позитивним моментом є те, що такі витрати є продуктивним, а їх величина залежить від технологічного оснащення (метрологічних приладів, фільтрів) та кваліфікації працівників підприємства. Інші групи витрат – на дефекти та зовнішні витрати є збитками підприємства. На нашу думку, метод узагальнення витрат на забезпечення якості ПОД доречний для досліджуваної галузі, адже він сприяє запобіганню

втратах коштів при появі дефектів готової продукції, створюючи необхідні умови для їх профілактики. Використання такого методу дозволить ідентифікувати витрати на забезпечення якості продукції як під час технологічного циклу, так і під час кожного бізнес-процесу.

Наступний *метод визначення сукупних витрат на забезпечення якості, що передбачає підрахунок витрат за процесами*, використовується для визначення вартості відповідності і вартості невідповідності будь-якого процесу, що може бути джерелом економії ресурсів. Як зазначають Дж. Кампанелла, В. Пархоменко та І. Тимрієнко, цей підхід передбачає визначення загальної суми витрат на забезпечення якості за процесами і дозволяє визначити сукупні витрати на забезпечення якості за кожним основним бізнес-процесом, на відміну від попереднього підходу, орієнтованого на систематизацію витрат за видами продукції. У цьому випадку використовуються такі базові поняття:

- ціна відповідності (cost conformance) – сумарні витрати на задоволення вимог споживачів (уже сформованих та несформованих) за умови безвідмовного функціонування виробничо-господарського процесу;

- ціна невідповідності (cost nonconformance) – втрати, які несе підприємство через порушення параметрів існуючого виробничо-господарського процесу [90, с. 15].

Дж. Кампанелла [80] вважає, що поняття «ціна відповідності» відрізняється від того, що традиційно використовується при оцінці витрат, пов'язаних з якістю. Останнє включає витрати на запобігання дефектам і на контроль якості. Традиційно в це поняття включають витрати на роботи, що забезпечують постачання споживачам лише якісної продукції або послуг. Автор розглядає всі витрати, пов'язані з бездефектним протіканням процесу, як «ціну відповідності». Отже, це поняття включає не тільки витрати на забезпечення якості (наприклад, витрати на контроль виробничого процесу з ціллю попередження дефектів), але й вартість сировини і матеріалів, трудових витрат

тощо. На думку Дж. Кампанелла, підхід заснований на оцінці витрат на процеси, має ряд теоретичних та практичних переваг. Вони обумовлені тим, що цей підхід, крім витрат, що традиційно асоціюються з якістю, передбачає пониження цих витрат, які зазвичай враховують в оцінках ефективності. Він особливо ефективний у тих випадках, коли раніше вжиті заходи щодо підвищення якості продукції дали змогу відносно знизити розмір матеріальних витрат підприємства, які безпосередньо пов'язані з якістю, до відносно низького рівня. Цей підхід Дж. Кампанелла рекомендує використовувати разом із методами загального управління на основі якості, статистичного управління процесами, організацією робіт за принципом «точно в строк», скорочення часу виробничого циклу тощо [80].

В. Пархоменко розкриває сутність методу калькуляції (оцінки) витрат, пов'язаних з процесами забезпечення якості, таким чином: витрати на відповідність включаються в собівартість готової продукції, витрати на невідповідність повинні списуватися на фінансовий результат підприємства того звітного періоду, в якому вони виникли. Відмінною рисою калькуляції витрат на відповідність є оцінка ефективності функціонування системи управління якістю на підприємстві [118, с. 199–200].

І. Тимрієнко зазначає, що метод калькулювання витрат, пов'язаних з процесами, реалізується на основі ідентифікації процесів, деталізації його на окремі операції. Для кожної операції науковець пропонує визначити елементи витрат на відповідність і витрат унаслідок невідповідності [170]. Типова модель витрат на процес складається з чотирьох елементів витрат на: оплату праці, засоби праці, матеріальні ресурси, створення умов праці (рис. 3.1). Ю. Вергазова зазначає, що базові витрати на процес поділяються на витрати, пов'язані з невідповідністю, які формуються під впливом витрат від браку (у тому числі втрати від внутрішніх та зовнішніх дефектів) та витрат на забезпечення відповідності процесу (у тому числі витрати на профілактику та оцінку) [46, с. 51].

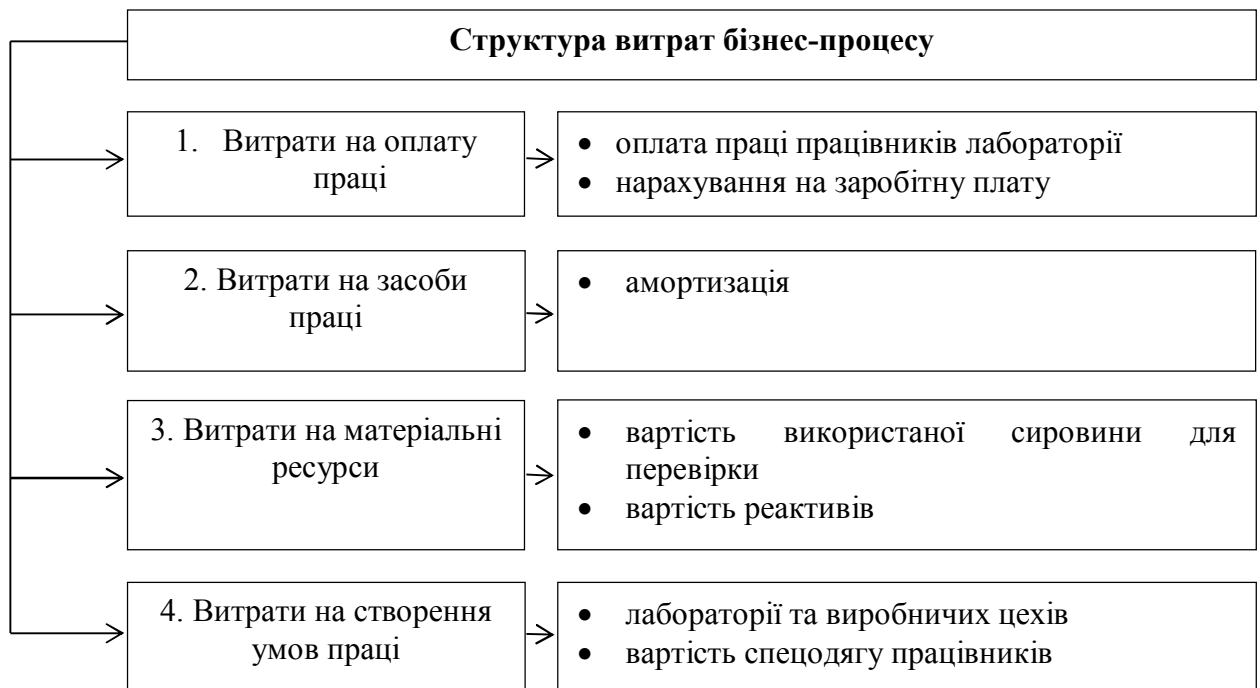


Рис. 3.1. Складові витрат бізнес-процесів*

*Доповнено автором на основі [115].

Підхід, запропонований автором, передбачає поєднання методу оцінки витрат ПОД та методу оцінки витрат, пов'язаних з процесами. Тобто витрати на профілактику і оцінку відносять до ціни відповідності процесу, а витрати від дефектів – до ціни невідповідності. Пропонуємо здійснити розрахунок сукупних витрат на забезпечення якості, поєднавши вказані методи і застосувавши розроблений автором алгоритм інтеграції на прикладі лікеро-горілчаного підприємства (рис. 3.2 та дод. Р).

Таким чином, запропонована методика інтеграції методу ПОД та методу оцінки витрат, пов'язаних з процесами з використанням елементів витрат, на нашу думку, дозволяє визначити ефективність бізнес-процесів, здійснювати контроль за використанням ресурсів, оптимізувати витрати без зниження якості кінцевої продукції. Спробуємо застосувати цей метод до лікеро-горілчаного підприємства і розподілити витрати на забезпечення за елементами (табл. 3.1). Наведена структура витрат показує, що витратами на відповідність процесу можна вважати витратами на профілактику та оцінку. До витрат на невідповідність процесу відносяться також втрати від дефектів.

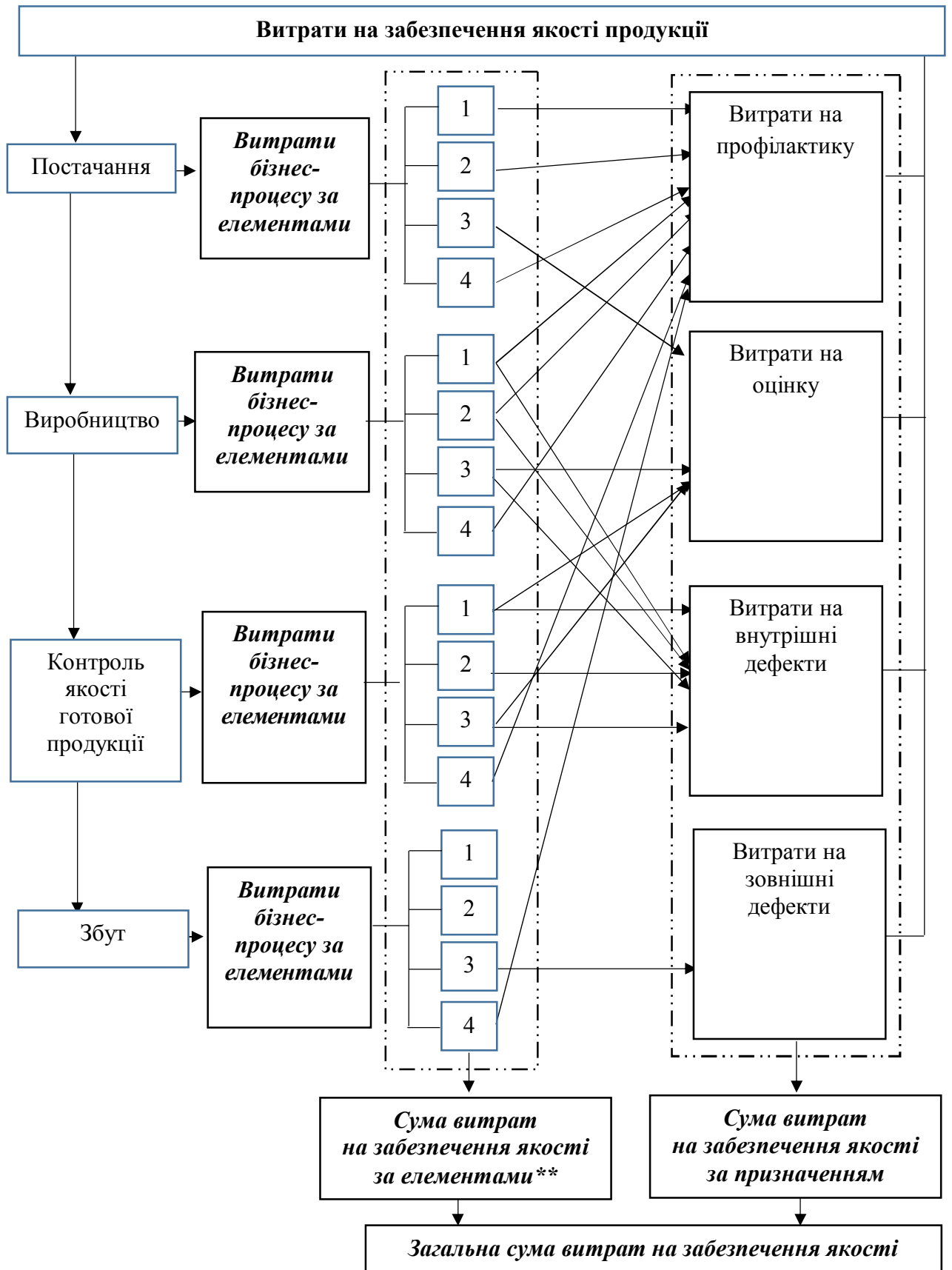


Рис. 3.2. Алгоритм інтеграції методу ПОД та методу узагальнення витрат за процесами*

*Розроблено автором.

**Див. рис.3.1.

Таблиця 3.1

**Структура витрат на забезпечення якості за методом калькуляції
витрат, пов'язаних з процесами***

Економічні елементи витрат	Ціна відповідності процесу		Ціна невідповідності процесу	
	Вид витрат	Сума, грн	Вид витрат	Сума, грн
<i>Бізнес-процес «Постачання»</i>				
Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці та нарахування Єдиного соціального внеску працівникам лабораторії для проведення вхідного контролю сировини і матеріалів	5602,03	Витрати на оплату праці та нарахування Єдиного соціального внеску для проведення повторного контролю та випробувань	0,00
Витрати на засоби праці	Витрати на забезпечення працівників засобами праці; витрати на перевірку лабораторних приладів; витрати на амортизацію лабораторного обладнання	2950,17	Витрати на амортизацію обладнання для додаткового випробування; витрати на ремонт лабораторного обладнання у разі несправності	410,00
Витрати на матеріали	Вартість реагентів для проведення лабораторних досліджень; вартість сировини для перевірки якості	1629,67	Перевитрати матеріалу для додаткових перевірок і випробувань	0,00
Витрати на створення умов праці	Витрати на компенсацію за роботу, що не відповідає санітарним нормам; витрати на спецодяг; витрати на попередження та профілактику травматизму і професійних захворювань; витрати на ліквідацію наслідків аварій та нещасних випадків	0,00	–	–
	Повна вартість відповідності процесу	10182,14	Повна вартість невідповідності процесу	410,00

**Розроблено автором*

Застосування методу узагальнення витрат на забезпечення якості, пов'язаних з процесами, має ряд переваг: може бути застосований як для будь-якого основного процесу окремо, так і для основних процесів разом; допоможе вчасно виявити витрати на заходи щодо забезпечення якості продукції, визначити їх доцільність, надасть можливість провести

структурний змістовий аналіз за допомогою розподілу витрат за елементами; дозволить визначити вартість і оцінити ефективність кожного процесу відносно якості продукції, що виготовляється.

Поняття «ефективність» відповідно до стандартів ISO 9000:2000 – співвідношення досягнутих результатів і використаних ресурсів. Таким чином, для визначення доцільності здійснення заходів на підприємстві стосовно якості продукції, оцінки ефективності кожного бізнес-процесу та основних процесів загалом, необхідно підсумувати всі витрати, тобто визначити сукупні витрати на забезпечення якості за процесами.

Н. Синькова пропонує, використовуючи попередній метод, оцінювати ефективність процесу з урахуванням витрат на відповідність і витрат невідповідності за формулою:

$$E_{\text{фп}} = \frac{V_{\text{в}} - V_{\text{н}}}{V_{\text{в}}} 100, \quad (3.1)$$

де $E_{\text{фп}}$ – це ефективність процесу, %;

$V_{\text{в}}$ – витрати на відповідність процесу, грн;

$V_{\text{н}}$ – витрати на невідповідність процесу, грн.

Метод узагальнення витрат на забезпечення якості за процесами для визначення ефективності витрачених ресурсів варто розробити на основі програми MsExcel. За допомогою такого інструментарію та первинної документації відповідальний працівник (працівник бухгалтерії або відділу якості) заповнює відповідну форму програми MsExcel. За кожним елементом витрат відображається сума (дані для розрахунку за місяць, квартал) за кожним бізнес-процесом. На основі внесених даних здійснюються розрахунки сум повної відповідності та невідповідності бізнес-процесу і основних бізнес-процесів загалом. У результаті оцінюється ефективність кожного бізнес-процесу. Отримані дані можуть використовуватись для аналізу витрат на забезпечення якості, їх динаміки, структури та розміру.

При використанні *методу визначення втрат унаслідок низької якості* основна увага приділяється внутрішнім і зовнішнім втратам через низьку

якість, а також визначенню матеріальних і нематеріальних втрат. Прикладом зовнішніх нематеріальних втрат є скорочення в майбутньому обсягів збуту через невдоволення споживачів низькою якістю [118]. Прикладом внутрішніх нематеріальних втрат може служити зниження продуктивності праці у зв'язку з переробкою продукції. Матеріальними є внутрішні та зовнішні витрати, що є наслідком дефектів. Внутрішні матеріальні втрати можуть бути виявлені під час та в кінці виробничого циклу, якщо сировина, напівфабрикати, продукція не відповідає встановленим нормам та вимогам. Тобто з цієї точки зору важливим моментом є правильне віднесення витрат до бізнес-процесу, адже виникати витрати можуть під час одного процесу, а недоліки виявляться на наступних етапах. Зовнішні матеріальні втрати виникають під час реалізації продукції (пошкодження, замокання, бій продукції).

У процесі дослідження з'ясовано, що на лікero-горілчаних підприємствах відсоток готової продукції, яка підлягає переробці через низьку якість, незначний. Наприклад, на підприємстві ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД» частка неякісної готової лікero-горілчаної продукції становить близько 0,01%. Тому, на нашу думку, метод калькулювання витрат на забезпечення якості лікero-горілчаної продукції внаслідок низької якості є недієвим.

М. Величко розглядає всі три підходи до калькулювання витрат таким чином [45] (дод. С). Аналіз свідчить, що застосування одного з методів оцінки витрат на якість, які рекомендує ІСО 9004:1994, не дає можливості в повному обсязі врахувати витрати на її забезпечення на лікero-горілчаному виробництві. Жоден з них не охоплює всіх заходів підприємства у сфері забезпечення якості продукції, отже, воно повинно самостійно обирати та розробляти метод калькуляції витрат залежно від інформаційних потреб управління у сфері якості.

В. Пархоменко пропонує один з методів калькулювання витрат на якість – *метод калькулювання витрат на якість на повному життєвому циклі* продукції. Цей метод використовують для оцінки вартості з розподілом на складові по всіх

стадіях повного життєвого циклу. Вартісні елементи повинні бути виділені, достовірно визначені й оцінені для всіх етапів життєвого циклу (дослідження і розробка, виробництво, реалізація, експлуатація та утилізація) [118, с. 202].

На нашу думку, метод калькулювання, запропонований В. Пархоменко, є подібним до методу калькулювання витрат, пов'язаного з процесами. Подібність їх полягає у тому, що калькулювання витрат на забезпечення якості продукції здійснюється не лише на виробничому етапі життєвого циклу продукції, а й на до- та післявиробничому етапах. Загалом, обидва методи калькулювання допомагають менеджерам зрозуміти доцільність витрачання коштів на забезпечення якості виготовлення продукції та виявити ділянки, на яких зменшення витрат може бути найбільш ефективним.

Аналіз методів визначення сукупних витрат на забезпечення якості свідчить, що для застосування методу за процесами найбільш оптимальним є впровадження процесного підходу, що дозволить визначати не тільки сукупні витрати на забезпечення якості за кожним процесом, а й допоможе встановити відхилення фактичних витрат від встановлених норм витрат за кожним процесом (бюджетом). Однак підприємство повинно самостійно обирати та розробляти метод калькуляції витрат на забезпечення якості продукції залежно від інформаційних потреб управління у сфері якості та галузевих особливостей.

3.2. Бюджетування витрат на забезпечення якості продукції

Забезпечення високої якості при мінімальній собівартості продукту багато в чому залежить від вміло організованого управління фінансовою діяльністю підприємства, що включає і управління вартістю якості [11].

Управління фінансовою діяльністю у сфері якості передбачає аналіз статей витрат і наслідків їх здійснення. На лікєро-горілочаних підприємствах

це повинно реалізуватись через складання бюджетів та оцінку витрат за бізнес-процесами. Такі бюджети необхідні для виконання функцій щодо забезпечення якості продукції та оцінки ефективності бізнес-процесів стосовно якості продукції. Основною ціллю бюджетування є ефективна організація процесу управління діяльністю підприємства та його структурних підрозділів у сфері якості за допомогою планування, контролю статей витрат та аналізу фінансово-економічних показників [18].

Теоретичні аспекти бюджетування як важливого елемента системи управління та впровадження його на підприємстві досліджували вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: А. Ємельяненко, М. Катаєв [84], С. Ковтун [86], В. Самочкин [145], А. Харко [180], В. Хруцький [182], К. Щиборщ [192] та ін. Однак низку теоретичних, методичних та практичних проблем бюджетування на основі процесного підходу не розроблено, що потребує подальших досліджень.

Деякі автори [86; 145; 192] розглядають бюджетування як процес розроблення, формування, складання бюджетів на підприємстві. Таке визначення – найпоширеніше у науковій літературі, але воно є надто вузьким, оскільки характеризує лише один з аспектів бюджетування та не висвітлює такі невід’ємні складові процесу бюджетування, як бюджетне організування, стимулювання на засадах бюджетів, контроль за виконанням бюджетів та регулювання.

Деякі науковці [84;180] трактують бюджетування як технологію планування, обліку та контролю грошей і фінансових результатів. Однак це визначення також не розглядає організаційний та мотиваційний аспекти бюджетування.

Більш комплексне формулювання бюджетування надають Т. Сізова та В. Хруцький, визначаючи, що воно є управлінською технологією, яка призначена для вироблення та підвищення фінансового обґрунтування управлінських рішень, адже вся система бюджетування спрямована на

підвищення якості управлінських рішень щодо оптимізації формування та використання ресурсів організації [182]. У цьому контексті будемо розглядати бюджетування і ми.

Нині науковці та економісти виділяють два підходи до формування бюджетування на підприємстві – традиційний та процесний.

Традиційний підхід до бюджетування орієнтований на показники рівня витрат попередніх періодів. Традиційне бюджетування статичне, не забезпечує зворотних зв'язків, має ускладнену процедуру внесення змін до затверджених бюджетів, не може чітко показувати залежність між роботою окремих підрозділів та їх фінансовим результатом [87]. За традиційним підходом здійснюється підготовка планів різними відділами підприємства. Ці плани являють собою зведені таблиці з інформацією про ресурси, витрати та доходи від реалізації підрозділів та підприємства в цілому. При щомісячному аналізі фінансових результатів дані за звітний період порівнюють з даними затвердженого бюджету та знаходять відхилення, які можуть бути як позитивним, так і негативним явищем для роботи підприємства.

Процесний підхід до бюджетування базується на стратегії ефективного бізнесу, що припускає впровадження збалансованої системи показників, та на стратегії управління затратами, що заснована на послідовному впровадженні функціонально-вартісного аналізу та переході до процесного підходу бюджетування [84]. Згідно з процесним підходом бюджет будується на основі виділених бізнес-процесів та визначення відповідальності за використані в межах бізнес-процесу ресурси.

Тому подальше дослідження буде присвячено вивченню бюджетування витрат на забезпечення якості як управлінської технології, що спрямована на оптимізацію формування та використання ресурсів лікєро-горілочного підприємства шляхом складання бюджетів за центрами якості та бізнес-процесами. Така побудова бюджетів відповідатиме міжнародним стандартам серії ISO 9000, де запровадження системи управління якістю на підприємстві

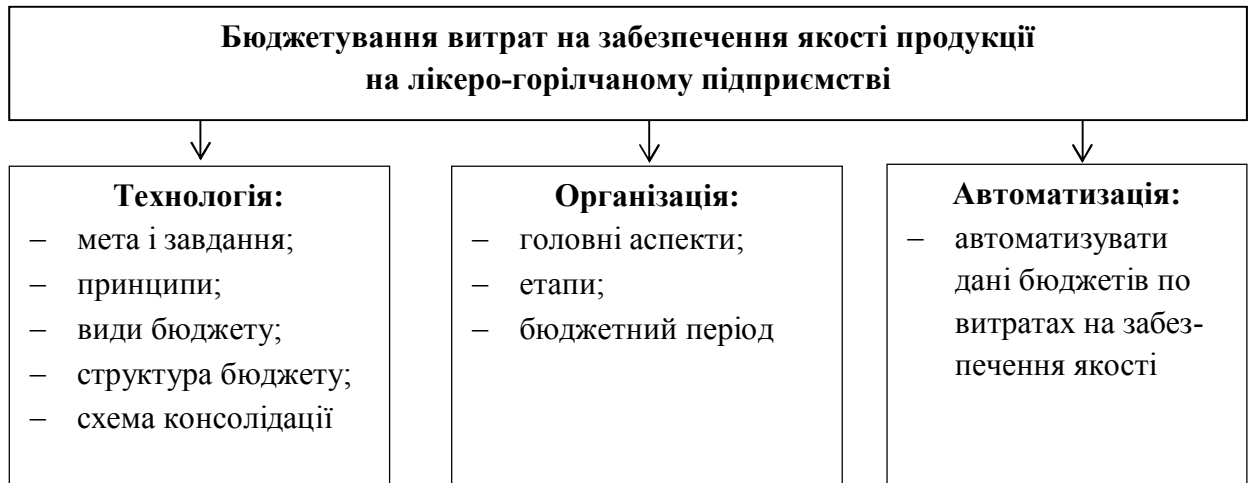
необхідно розробляти на основі процесного підходу та забезпечувати належний зворотний зв'язок між бізнес-процесами.

Організація облікової системи на основі процесного підходу до бюджетування дозволить сформувати єдину інформаційну базу для управління підприємством як за конкретними його структурними та технологічними одиницями (центрами якості, бізнес-процесами), так і в цілому.

Т. Олійник та О. Олійник зазначають, що бюджетування із застосуванням бізнес-процесів є вихідним пунктом формування інформаційного потоку, виступає попередньою оцінкою діяльності бізнес-одиниць підприємства і потребує розробки окремих облікових технологій на найближчу перспективу: прогнозування даних про витрати, планування обсягу готової продукції, розрахунок планової собівартості, бюджету доходів і витрат. Основними вихідними інформаційними джерелами бюджетування звичайно є вартісна оцінка бізнес-процесів та вартість виробленої продукції [116, с. 93].

На думку Л. Скрипко та К. Рахліна, використання методу бюджетування витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами «...дозволить керівнику кожного процесу прийняти безпосередню участь в економічній діяльності підприємства. Крім того, забезпечується оперативний контроль за використанням ресурсів, з'являється реальна можливість виявлення неефективних видів діяльності, зниження та оптимізації витрат на забезпечення якості без завдання шкоди якості продукції, а також можливість оцінки інвестицій в якість й їх ефективності» [141]. Аналогічний механізм оперативного контролю працює при бюджетуванні за структурними чи технологічними одиницями підприємства.

Бюджетування як управлінська технологія передбачає наявність трьох складових: технології, організації й автоматизації бюджетування. Розглянемо наведені складові відносно бюджетування витрат на забезпечення якості продукції (рис. 3.3).



*Рис. 3.3. Складові бюджетування на лікєро-горілчаному підприємстві**

**Складено автором на основі [182].*

Метою, яку лікєро-горілчане підприємство планує досягти через бюджетування у перспективі, є забезпечення та підвищення якості продукції, оптимізація витрат на забезпечення якості продукції, збільшення обсягу реалізації продукції тощо.

Основним завданням бюджетування витрат на забезпечення якості продукції під час впровадження системи управління якістю на основі процесного підходу є розподіл ресурсів за бізнес-процесами і центрами якості та контроль за використанням цих ресурсів відповідальною особою, керівником бізнес-процесу та вищого керівництва.

Досягнення поставленої мети вимагає дотримання певних принципів у процесі бюджетування. Деякі автори [11; 13; 65; 126; 177 с. 61; 180] основними принципами бюджетування вважають такі: повнота, точність, гнучкість, періодичність, спеціалізація, економічність, відповідність, інформаційна безпека тощо. На їх основі дамо характеристику основним принципам бюджетування витрат на забезпечення якості продукції (табл. 3.2).

Наведені принципи бюджетування витрат на забезпечення якості продукції необхідно застосовувати з методом економії ресурсів, усунення непродуктивних витрат, визначення ефективності бізнес-процесів, підвищення контрольованості бізнес-процесів та забезпечення зворотного зв'язку між ними.

Таблиця 3.2

Принципи бюджетування витрат на забезпечення якості

Принцип	Характеристика
Повноти	Усі операції, що призводять до витрачання грошових коштів на забезпечення якості продукції, а також впливають на його фінансові результати, повинні бути відображені в бюджеті
Координації	Бюджети витрат на забезпечення якості продукції центрів якості та бізнес-процесів повинні складатись з урахуванням можливості їх зведення в єдиний консолідований бюджет
Спеціалізації бюджетів	Витрати повинні відображатись відповідно до їх видів і джерел виникнення, завдяки чому можна проконтролювати рух грошових коштів за бізнес-процесами і центрами якості
Декомпозиції	Полягає у тому, що кожний бюджет нижчого рівня є деталізацією більш вищого рівня
Періодизації	Бюджети повинні розроблятись на певний період, тривалість якого, визначається специфікою діяльності підприємства
Безперервності	Планування повинно здійснюватись систематично в межах встановленого циклу і розроблені плани повинні безперервно змінювати один одного
Гнучкості	Припускає можливість коригування встановлених показників і координації діяльності підприємств. У процесі виробництва можуть виникати непередбачені обставини, що можуть призводити до додаткових витрат на забезпечення якості продукції, тому всі плани мають містити резерви для виправлень

Відповідно до принципу спеціалізації бюджетів основними видами бюджетів витрат на забезпечення якості на основі процесного підходу будуть бюджети бізнес-процесів та бюджети центрів якості.

Структура загального бюджету витрат на забезпечення якості підприємства відповідно до принципу декомпозиції повинна будуватись таким чином, щоб відчувалась значимість кожного окремого бюджету у ньому. Підприємство на свій розсуд обирає структуру бюджету, так як нормативними документами структура бюджетів не регламентується.

Як зазначає Н. Хаймьонова, формуючи загальний бюджет, необхідно враховувати методи централізованого бюджетування («згори – донизу»); децентралізованого бюджетування («знизу – вверх») та комплексний (поєднання двох попередніх методів):

– метод складання «згори – донизу» передбачає складання вищим керівництвом бюджетів як по підприємству в цілому, так і за різними

об'єктами управління, з мінімальним залученням керівників середнього і нижчого рівнів управління;

– метод «знизу – вверху» передбачає таку послідовність дій: центри відповідальності складають бюджети щодо діяльності, яку вони здійснюють; бюджети центрів відповідальності узагальнюються і координуються за послідовними рівнями ієрархічної структури підприємства;

– комплексний метод складання бюджету передбачає таку послідовність дій: вище керівництво встановлює стратегічні параметри та цілі; центри відповідальності готують власні бюджети; бюджети центрів відповідальності консоліднуються фінансовою службою та подаються вищому керівництву [177, с. 255].

На нашу думку, комплексний метод є найбільш доцільним для складання бюджету витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості. Цей метод передбачає таку послідовність: складання бюджетів витрат за центрами якості; розподіл інформації про планові витрати за бізнес-процесами; затвердження та внесення корективів до бюджетів вищим керівництвом. Тобто відповідно до комплексного методу доцільно виділяти такі рівні бюджетування:

- бюджет витрат на забезпечення якості за центрами якості (бюджет 3-го рівня);
- бюджет витрат за бізнес-процесами (бюджет 2-го рівня);
- загальний бюджет витрат на забезпечення якості (бюджет 1-го рівня).

При цьому кожний бюджет нижчого рівня забезпечуватиме деталізацією бюджету вищого рівня. На нашу думку, особливу увагу слід приділити схемі консолідації бюджетів витрат на забезпечення якості або, іншими словами, порядку взаємозв'язку всіх видів бюджетів. Розробка схеми консолідації дозволить узгодити бюджети витрат на забезпечення якості за центрами якості і бізнес-процесами у загальному бюджеті.

Після визначення технології бюджетування необхідно визначитись з організацією бюджетування витрат на забезпечення якості. До основних аспектів організації бюджетування витрат на забезпечення якості на основі процесного підходу можна віднести:

- виділення центрів якості, за якими передбачається формувати бюджет;
- визначення бізнес-процесів і технологічних етапів у межах цих процесів.

Для планування діяльності будь-якого об'єкта необхідно розуміти, з яких частин він складається, які функції покликана виконувати кожна з них. На основі виділених у попередніх розділах ключових бізнес-процесів визначено технологічні етапи та центри якості та методику бюджетування.

Бюджетування за центрами якості дозволяє підвищити керованість процесу при досягненні мети підприємства, пов'язати технологічні одиниці підприємства в єдиному господарському процесі та контролювати відповідальних осіб.

Сформулювавши основні аспекти бюджетування витрат на забезпечення якості, виділимо етапи бюджетування на лікєро-горілочаному підприємстві на основі процесного підходу:

- 1) визначення змісту бюджетів;
- 2) складання бюджету витрат на забезпечення якості за кожним центром якості;
- 3) складання бюджету за кожним основним бізнес-процесом;
- 4) складання узгодженого загального бюджету витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаному підприємстві;
- 5) проведення аналізу показників результативності та ефективності процесів.

Для того, щоб визначитись зі структурою загального бюджету витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілочаному підприємстві необхідно розробити бюджети за центрами якості та бізнес-процесами (дод. Т). На основі

запропонованої схеми консолідації буде здійснюватись організація бюджетування.

Така структура загального бюджету витрат на забезпечення якості продукції повинна задовольняти інтереси всіх рівнів управління, так як відповідальна особа кожного рівня контролює ті витрати, які безпосередньо виникають в його центрі відповідальності (центри якості).

За змістом бюджет витрат на забезпечення якості має вирішувати такі завдання:

- узгодження бюджетів за центрами якості;
- узгодження бюджетів за бізнес-процесами;
- узгодження бюджетів витрат на забезпечення якості продукції в цілому по підприємству, за бізнес-процесами та центрами якості.

Складання бюджету за центрами якості тобто бюджету 3-го рівня передбачає: збір інформації про певний вид витрат на забезпечення якості (згідно із запропонованою класифікацією і системою кодування витрат за центрами якості; визначення відповідальної особи та статті бюджету. При складанні бюджету у ньому наводять дані щодо витрат на забезпечення якості, які були заплановані, а впродовж виробничого циклу фіксують фактичні показники.

Витрати на забезпечення якості виникають під час бізнес-процесів «постачання», «виробництво», «контроль якості готової продукції» та «збут». У підрозділі «Лабораторія» під час зазначених процесів виникають витрати на оцінку якості лікєро-горілочаної продукції, фрагмент бюджету яких наведено у табл. 3.3.

На підставі даних планування та інформації про фактичні витрати на забезпечення якості, отримані за кожним центром якості та бізнес-процесом, проводиться розрахунок відхилень, визначення їх причин, контролюється дотримання бюджетів центрами відповідальності, складається зведений бюджет витрат на забезпечення якості продукції по підприємству.

Таблиця 3.3

**Бюджет витрат на забезпечення якості продукції за центрами якості,
грн на 1000 пляшок ***

Центр якості		«Лабораторія»				
Відповідальна особа		Завідувач лабораторії: Паламарчук О.Я				
Вид витрат	Стаття бюджету	Сума, грн на 1000 пляшок				
		2015 р.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Бізнес-процес «Постачання»						
1.1.1	Вартість повірки лабораторного обладнання	8,45	-	3,12	2,05	3,29
1.1.2	Вартість реактивів для проведення вхідного контролю сировини і матеріалів	4,64	1,16	1,16	1,16	1,16
	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень	2,01	0,29	0,34	0,23	1,15
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії	16,04	4,01	4,01	4,01	4,01
	Нарахована амортизація лабораторного обладнання	35,00	8,75	8,75	8,75	8,75
<i>Усього за бізнес-процесом</i>		66,14	14,21	17,38	16,20	18,36
Бізнес-процес «Виробництво»						
2.1.2	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень в процесі виробництва	2,36	0,29	0,32	0,37	1,38
	Вартість реактивів для проведення перевірки напівфабрикату	4,64	1,16	1,16	1,16	1,16
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії	16,04	4,01	4,01	4,01	4,01
	Нарахована амортизація лабораторного обладнання	35,00	8,75	8,75	8,75	8,75
<i>Усього за бізнес-процесом</i>		58,04	14,21	14,24	14,29	15,30
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»						
3.1.2	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень готової продукції	1,04	0,29	0,23	0,23	0,29
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії	16,04	4,01	4,01	4,01	4,01
	Вартість реактивів для проведення перевірки готової продукції	4,64	1,16	1,16	1,16	1,16
<i>Усього за бізнес-процесом:</i>		21,72	5,46	5,40	5,40	5,46
<i>Усього за центром якості</i>		145,90	33,88	37,02	35,89	39,14

**Розроблено автором на прикладі ТОВ «СОТКА-7».*

Отримана інформація використовується для аналізу різних видів продукції та виявлення проблем, які виникають у центрах якості та за бізнес-процесами стосовно якості продукції, та визначаються заходи щодо оптимізації витрат на забезпечення якості.

Бюджет витрат на забезпечення якості за процесами складається власниками процесів або керівниками процесів за рішенням власника

процесу, а економічні служби враховують і аналізують відхилення витрат (складають бюджети в цілому і аналізують витрати). Таким чином, у цьому випадку планування відбувається «знизу – вверху». Розглянемо бюджет витрат на забезпечення якості бізнес-процесу «постачання» (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Бюджет витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесом,
грн на 1000 пляшок ***

Бізнес-процес		«Постачання» (1)					
Центр якості		лабораторія (1.1); матеріальний склад (1.2)					
Відповідальні особи		завідувач лабораторією: Соколов І.І. завідувач матеріальним складом: Механіч П.П.					
Підрозділ	Вид витрат	Стаття бюджету	Сума, у грн. на 1000 пляшок				
			2015 рік	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
1.1	Лабораторія						
	1.1.1	Вартість повірки лабораторного обладнання	8,45	-	3,12	2,05	3,29
	1.1.2	Вхідний контроль сировини і матеріалів:					
		вартість реактивів	4,64	1,16	1,16	1,16	1,16
		витрати на оплату праці персоналу лабораторії	16,04	4,01	4,01	4,01	4,01
		нарахована амортизація лабораторного обладнання	-	-	-	-	-
		Разом за центром якості:	29,13	5,17	8,29	7,22	8,46
1.2	Матеріальний склад						
	1.2.1	Витрати на зберігання сировини і матеріалів	15,00	7,00	3,00	2,00	3,00
		Разом за центром якості:	15,00	7,00	3,00	2,00	3,00
		Всього за бізнес-процесом:	44,13	12,17	11,29	9,22	11,46

* Розроблено автором на прикладі ТОВ «СОТКА-7».

Таким чином, за допомогою процесного підходу до бюджетування можна віднести:

- найменш і найбільш витратні процеси відносно забезпечення якості продукції на підприємстві;
- витрачені ресурси на кожен вид продукції під час бізнес-процесу і відповідні витрати на забезпечення якості продукції;
- собівартість якості продукції у межах кожного бізнес-процесу, що дозволить визначити вартість якості продукції за кожним рівнем.

Сума бюджетів структурних підрозділів (центрів якості) та бізнес-процесів складає загальний бюджет витрат на забезпечення якості підприємства. Для того щоб поєднати інформацію про витрати на забезпечення якості продукції, отриману з бюджетів центрів якості та бізнес-процесів на лікєро-горілчаному підприємстві у загальному бюджеті, відповідно до принципу періодичності необхідно визначитись з періодом, на який складається такий бюджет. Бюджети повинні складатись на окремі періоди, тривалість яких визначається специфікою діяльності підприємства. В нашому випадку, доречними будуть бюджети квартальні та річні, а отримана інформація про витрати далі повинна згрупуватись у загальний бюджет.

Розглянемо можливість поєднання бюджету за центрами якості та бюджету та за бізнес-процесами в межах загального бюджету (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Взаємозв'язок бюджетів за центрами якості (рівень 3) та за бізнес-процесами (рівень 2) у загальному бюджеті (рівень 1)*

Центри якості	Бізнес-процес				
	Постачання	Виробництво	Контроль якості готової продукції	Збут	Усього
1	10181,87	-	-	-	10181,87
2	-	-	-	-	
3	-	П			
4	-	П			
5	-	О, ВД			
2	-	П			
6	-	О			
7	-	О			
8	-	ВД			
9	-	П			
1	-	О			
10	-	ВД			
11	-	ВД			
1	-		О		
11	-		О, ЗД		
12	-			ВД	
13	-			ЗД	
Разом	10181,87				

Умовні позначення:

П – витрати на попередження; О – витрати на оцінку; ВД – витрати на внутрішні дефекти; ВЗ – витрати на зовнішні дефекти.

**Розроблено автором*

Наведений бюджет дозволить визначити суму витрат на забезпечення якості за центрами якості, бізнес-процесами і в цілому по підприємству. Така структура бюджету може застосовуватись для створення спеціального програмного забезпечення, яке дозволить автоматизувати процес розробки фінансового плану в межах інформаційної системи управління підприємства та врахувати галузеві особливості його основної діяльності. В межах такої інформаційної системи має бути забезпечений зв'язок системи бюджетування із системами бухгалтерського обліку та контролю витрат на забезпечення якості продукції. При цьому автоматизована система бюджетування дозволить відображати планові показники про витрати на забезпечення якості, здійснювати обробку та їх порівняння з фактичними даними як за кожним бізнес-процесом і центром якості, так і по підприємству в цілому.

Таким чином, заключним етапом бюджетування на лікєро-горілчаному підприємстві є виявлення відхилень фактичних значень витрат на забезпечення якості від планових показників, внесення корективів та аналіз причин відхилень, за яким вони відбулись.

Впровадження процесу бюджетування на лікєро-горілчаному підприємстві, розробка методичних підходів до бюджетування витрат на забезпечення якості продукції шляхом розробки бюджетів за бізнес-процесами та центрами якості дозволить ефективно організувати процес управління діяльністю підприємства та його структурних підрозділів, координувати та узгоджувати їх дії щодо забезпечення якості продукції, допоможе у плануванні майбутніх витрат, зіставленні фактичних показників із запланованими, контролі статей витрат.

3.3. Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення

Впровадження системи управління якістю на лікєро-горілчаних підприємствах зумовлює необхідність формування нового механізму контролю за якістю продукції та витратами на її забезпечення на основі процесного підходу. У зв'язку з цим виникає потреба у визначенні

теоретичних і методичних основ контролю з метою ефективного вирішення поставленої задачі – формування процесного підходу до вирішення проблеми контролю якості продукції та витрат на її забезпечення.

Застосування процесного підходу до контролю витрат на забезпечення якості дозволить проінспектувати, скільки було витрачено коштів на основні процеси, визначити відхилення на етапі виготовлення продукції, дасть змогу скоротити витрати в майбутніх періодах шляхом попередження помилок у виробництві, що призводять до додаткових витрат.

Одне з основних завдань контролера щодо якості продукції полягає в контролі за витратами на заходи по забезпеченню якості продукції та розрахунку ефективності даних витрат. Тобто контролеру необхідно визначити чи доцільно здійснювати витрати (заходи), провести порівняння, якщо це можливо, витрат на виправлення дефектів з витратами на їх попередження. Результати проведення внутрішнього контролю матимуть значення при здійсненні його особами, що є експертами у сфері виробництва якісної продукції та спеціалістом у сфері бухгалтерського обліку, адже завданням контролера, як зазначає О. Дзюба, буде здійснення контролю витрат щодо різних напрямів та специфіки діяльності підприємства [63].

Теоретичні основи застосування процесного підходу для організації внутрішнього контролю якості розглядали Б. Аманжолова та П. Неверов. На їх думку, головною перевагою процесного підходу є забезпечення безперервності внутрішнього контролю [4].

Питання у сфері внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції досліджував В. Пархоменко. У своїй праці він зазначив, що для забезпечення високої якості контроль повинен здійснюватись з початкових етапів життєвого циклу продукції, а саме з дослідження та розробки нового продукту. Вчений виходить з того, що однією з умов ефективного контролю є розробка бюджетів витрат. Він представив методику контрольних дій за якістю продукції на стадіях дослідження та розробки, яка надає можливість спостереження за фактичним рівнем витрат на забезпечення якості та їх

порівняння з плановими показниками (рівнем витрат, зазначеному у бюджеті) [118].

Р. Литвин та О. Юзва досліджували організацію внутрішньогосподарського контролю якості продукції як функцію управління. Ключовим моментом їх дослідження був розподіл контролю на дві складові: забезпечення і контроль якості продукції, що є суто технологічною функцією із забезпечення дотримання встановлених стандартів, та контроль витрат на забезпечення якості продукції, що реалізується економічною та управлінськими службами на основі обліково-аналітичної інформації [96].

Дослідження Р. Литвина та О. Юзви є цікавими, зважаючи на те, що внутрішній контроль на лікєро-горілочаному підприємстві також здійснюється за двома напрямками: по-перше, технологічний контроль заходів, які забезпечують якість продукції і призводять до виникнення витрат під час основних бізнес-процесів; по-друге, контроль витрат на забезпечення продукції за бізнес-процесами. Однак з урахуванням специфіки діяльності та проведеного дослідження необхідно врахувати такий вид контролю, як зовнішній. Зовнішній контроль, що передбачає підтвердження відповідності готової лікєро-горілочної продукції встановленим технологічним нормам та стандартам, здійснюється Державними органами стандартизації та метрології. За результатами дослідження визначено, які з видів контролю застосовуються на лікєро-горілочаних підприємствах відносно якості продукції та витрат на її забезпечення (рис. 3.4).

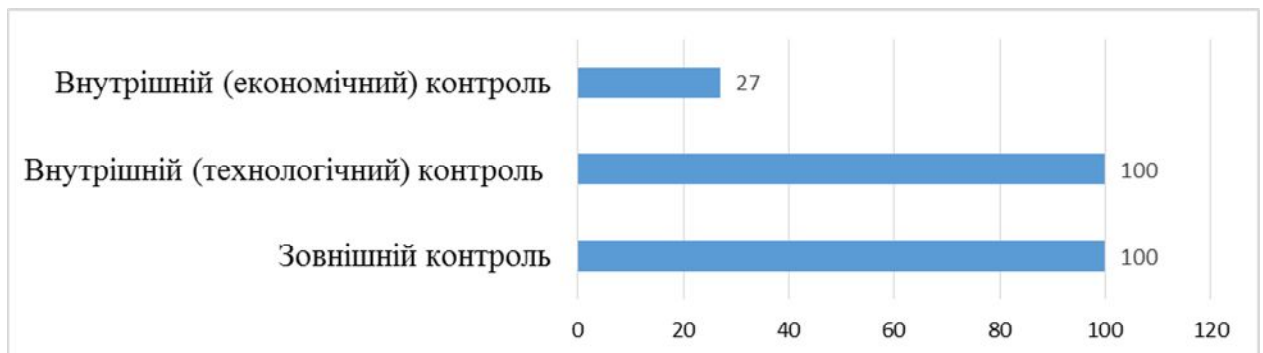


Рис. 3.4. Контроль якості продукції та витрат на її забезпечення на лікєро-горілочаних підприємствах, %*

*Досліджено автором

Дані, наведені на рис. 3.4, свідчать, що контроль якості продукції здійснюється на всіх лікєро-горілочаних підприємствах, проте внутрішній економічний контроль за витратами на забезпечення якості існує лише на чотирьох підприємствах. Відсутність такого виду контролю унеможливує контроль за ефективністю заходів із забезпечення якості продукції, тобто неможливо визначити, скільки коштів на це було витрачено.

Технологічний контроль регламентується відповідними стандартами з дотримання технології та здійснюється технічним персоналом підприємства. Згідно з Технологічним регламентом виробництва лікєро-горілочаної продукції підприємства галузі зобов'язані організувати і підтримувати систему контролю якості продукції, яка об'єднує технохімічний і мікробіологічний контроль на всіх стадіях технологічного процесу, спрямованого на забезпечення випуску продукції, яка відповідає вимогам державного стандарту як фактор безпеки для життя людини та гігієнічним вимогам охорони навколишнього середовища.

Економічний контроль, як стверджують Р. Литвин та О. Юзва – це контроль витрат на забезпечення якості продукції. Він включає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що використовуються керівництвом підприємства як засіб для впорядкованого та ефективного ведення обліку витрат на забезпечення якості, виявлення, виправлення і запобігання помилкам, а також своєчасна підготовка та надання оперативної інформації про витрати на якість [96, с. 9]. Такий контроль слід розглядати як функцію управління, що вимагає оперативної та достовірної інформації про структуру і розмір витрат на забезпечення якості, напрями і джерела їх покриття. Економічна інформація про відповідні витрати надається, в основному, центрами якості, де виникають такі витрати, а контроль може здійснюватись управлінським апаратом.

Для організації контролю якості продукції та витрат на її забезпечення на основі процесного підходу розглянемо види контролю під час основних бізнес-процесів на лікєро-горілочаному підприємстві (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Процесний підхід до організації контролю якості продукції
та витрат на її забезпечення***

Бізнес-процес	Вид контролю		
	Внутрішній контроль		Зовнішній контроль
	Технологічний	Економічний	
Постачання	+	+	
Виробництво	+	+	
Контроль якості готової продукції	+	+	+
Збут	+	+	

**Розроблено автором*

З огляду на викладений матеріал, необхідно зазначити, що для забезпечення якості продукції та ефективності витрачених коштів на її виробництво потрібно здійснювати внутрішній технологічний та економічний контроль на підприємстві. Тому організація внутрішнього контролю, визначення мети та завдань, реалізація функцій має ґрунтуватись на двох зазначених напрямках і проводитися у певній послідовності.

Метою внутрішнього контролю є своєчасне надання достовірної інформації, необхідної для оцінки повноти і ефективності здійснених витрат на забезпечення якості [96, с. 9].

Згідно з технологічним регламентом внутрішній контроль якості продукції здійснюється з метою виявлення відхилень фактичних показників від технологічних, нормативних. Відповідно, контроль витрат на забезпечення якості відбувається для порівняння показників фактичних та планових, виявлення відхилень, визначення їх причин, прийняття рішень для досягнення запланованих результатів. Отримана за результатами контролю інформація дозволяє оптимізувати витрати шляхом проведення коригуючих дій щодо неефективних заходів із забезпечення якості продукції.

Отже, головним завданням внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення є надання інформації управлінському персоналу

про діяльність підприємства у сфері якості продукції для прийняття ефективних рішень та визначення подальших дій.

О. Боднар рекомендує в процесі внутрішнього контролю якості на виробничих та промислових підприємствах враховувати такі основні завдання як повнота обліку даних, точність обліку даних, законність господарських операцій, збереження бухгалтерських документів та захист активів. На його думку, зазначені завдання дають змогу керівнику підприємства та управлінському персоналу враховувати всі початкові елементи, які є необхідними для організації ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта. Також О. Боднар, подібно до В. Пархоменка, вважає, що внутрішній контроль за якістю продукції повинен здійснюватись на всіх стадіях життєвого циклу, тобто від придбання сировини й матеріалів до реалізації продукції високої якості [14, с. 74].

Визначившись з метою та завданнями внутрішнього контролю, необхідно уточнити його функції. В. Пархоменко [118] та О. Єрмоєнко [70, с. 9] у своїх дослідженнях наводять функції внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення з використанням підходу життєвого циклу продукції та циклу виробничого процесу. З урахуванням обґрунтованих у попередніх підрозділах роботи критеріїв і складових системи обліку, оцінки та бюджетування витрат на забезпечення якості, виділимо такі функції на основі процесного підходу:

- 1) контроль за виконанням персоналом підприємства їх функціональних повноважень щодо якості продукції за *центрами якості*;
- 2) оцінка виконання планових показників по витратах на забезпечення якості продукції за *бізнес-процесами* та *центрами якості*;
- 3) попередження випадків зниження якості та завищення витрат на виробництво якісної продукції за кожним *основним бізнес-процесом*;
- 4) виявлення внутрішніх резервів підвищення якості без зміни обсягу витрат на виробництво якісної продукції за *центрами якості*;

5) оцінка правильності формування витрат на забезпечення якості в бухгалтерському обліку за *бізнес-процесами та центрами якості*;

б) суцільний контроль якості та витрат на її забезпечення після *кожного основного бізнес-процесу*.

Реалізація наведених функції дає можливість забезпечити керівництво інформацією, необхідною для здійснення контролю якості за центрами якості та бізнес-процесами; контролювати доцільність заходів із забезпечення якості та витрат на них; аналізувати ефективність бізнес-процесів.

Для забезпечення ефективного внутрішнього контролю якості та витрат на її забезпечення необхідно чітко і злагоджено його організувати. На основі проведеного аналізу фахової літератури і поглядів науковців [14; 71; 96] щодо організації внутрішнього контролю витрат виокремимо основні його елементи, зокрема:

1. Визначення об'єкта контролю.
2. Вибір суб'єктів контролю якості продукції та витрат на її забезпечення, визначення їх завдань.
3. Встановлення джерел інформації для здійснення контролю якості продукції та витрат на її забезпечення за об'єктами.

Відповідно до обраної нами стратегії технологічний і економічний контроль якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві розглядаємо за бізнес-процесами, які пов'язані із забезпеченням якості продукції, а саме: постачання, виробництво, контроль якості готової продукції та збут. Об'єкти технологічного контролю та відповідні контрольні дії на лікєро-горілчаному підприємстві наведено у табл. 3.7. Так, слід звернути увагу на факти виявлення внутрішніх і зовнішніх дефектів, виходу з ладу вимірювального та виробничого обладнання тощо. Зазначене дозволить визначити ефективність контрольних дій та економічну доцільність витрат на забезпечення якості продукції, а також системи управління якістю в цілому.

Таблиця 3.7

**Складові технологічного контролю якості продукції
на лікєро-горілчаному підприємстві***

Бізнес-процеси	Об'єкти контролю	Контрольні заходи
Постачання	Сировина і матеріали	Перевірка показників лабораторії щодо якості вхідної сировини і матеріалів
	Обладнання	Перевірка лабораторного вимірювального обладнання
Виробництво	Сировина	Перевірка показників якості запасів перед виробництвом (обстеження, аналіз сировини)
	Напівфабрикат	Перевірка показників якості фільтрації напівфабрикату
	Матеріали, технологічні операції	Перевірка якості посуду та розливу
	Технологічні операції	Перевірка якості закупорювання пляшки
	Напівфабрикат	Перевірка якості напою (незавершеного виробництва) за органолептичними та фізико-хімічними показниками, дегустація
	Технологічні операції	Перевірка якості наклеювання етикеток Перевірка якості пакування готової продукції
Контроль якості готової продукції	Готова продукція	Контроль показників лабораторії щодо якості готової продукції за органолептичними та фізико-хімічними показниками, дегустація
		Перевірка документації з атестації якості готової продукції зовнішніми організаціями
Збут	Умови транспортування	Перевірка якості транспортування продукції
	Умови зберігання	Перевірка якості зберігання продукції (інвентаризація, обстеження)

**Розроблено автором.*

Результати технологічного контролю забезпечення якості продукції значною мірою залежать від того, які джерела інформації та нормативну базу використовують для його організації на підприємствах галузі, а саме:

- ДСТУ 4256-2003 «Горілки і горілки особливі. Технічні умови»;
- ДСТУ 4165-2003 «Горілки і горілки особливі. Правила приймання і методи випробування».

Проте для економічного контролю основними джерелами інформації є первинні документи з обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції.

Об'єктами економічного контролю витрат на забезпечення якості є бізнес-процеси та господарські операції, щодо яких здійснюються контрольні дії. На основі відображення витрат на забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції на рахунках бухгалтерського обліку визначено об'єкти контролю та контрольних дій за кожним основним бізнес-процесом (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Характеристика основних складових системи контролю витрат на забезпечення якості продукції на лікеро-горілчаному підприємстві*

Об'єкт контролю (відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку)	Документ	Контрольні дії
<i>Бізнес-процес «Постачання»</i>		
Витрати на ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, яке використовується для контролю якості сировини (здійснені сторонніми організаціями)	Акт виконаних робіт	Перевірка первинної документації; перевірка правильності відображення понесених витрат на рахунках бухгалтерського обліку; порівняння з фактичними показниками витрат з бюджетом, виявлення відхилень
Витрати на повірку (калібрування) та ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені підрозділом (працівниками) підприємства	Акт виконаних робіт	
Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів	Записи в лабораторних журналах, акт руху проб спирту	
Витрати на амортизацію лабораторного обладнання		
<i>Бізнес-процес «Виробництво»</i>		
Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції	Договір, акт наданих послуг	Перевірка первинної документації; перевірка достовірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат; порівняння планових показників витрат з фактичними
Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції (власними силами)	Наказ, табель, акт виконаних робіт	
Витрати на проведення атестації виробничої лабораторії	Акт виконаних робіт	
Витрати на регенерацію або придбання нових фільтрів	Накладна	
Витрати на здійснення контролю процесу виробництва, проведення випробувань напівфабрикатів працівниками лабораторії	Записи в технологічних та лабораторних журналах, акт руху проб спирту	
Витрати на амортизацію лабораторного обладнання		

Закінчення табл. 3.8

Об'єкт контролю (відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку)	Документ	Контрольні дії
Витрати на виправлення браку, що виявлений у виробництві	Накладна-вимога на відпуск сировини і матеріалів	
Вартість виправленого браку	Накладні	
Вартість остаточного (невиправного) браку (не включає вартість тари багаторазового використання): – відображення вартості невивиправного браку; – списані вартості невивиправного браку з вини конкретної особи	Акт про брак	
Вартість браку у зв'язку з використанням неякісної сировини чи матеріалів, одержаних від постачальника	Акт про брак	
<i>Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»</i>		
Вартість готової продукції, переданої на випробування та атестацію	Накладна	Перевірка первинної документації; перевірка правильності відображення витрат на рахунках бухгалтерського обліку; порівняння планових показників витрат з фактичними, виявлення відхилень
Витрати на випробування готової продукції (виконується зовнішніми організаціями)	Акт виконаних робіт	
Повернення готової продукції, переданої у виробництво	Накладна	
Витрати на сертифікацію готової продукції (виконується зовнішніми організаціями)	Акт виконаних робіт	
<i>Бізнес-процес «Збут»</i>		
Витрати на пакування, зберігання і транспортування готової продукції	Розрахунково-платіжна відомість працівників	Перевірка первинної документації; перевірка облікового відображення витрат
Втрати внаслідок виявлення покупцем низької якості продукції	Претензійний лист	
Втрати внаслідок виявлення/виникнення невідповідностей під час зберігання, відвантаження та транспортування продукції	Акт на списання, акт на переробку, акт на утилізацію	

**Розроблено автором*

Особливістю здійснення внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесом «постачання» є те, що він виступає початком обліку витрат. Тому необхідно контролювати правильність групування та формування витрат на забезпечення якості; своєчасність та

повноту їх відображення в обліку; порівнювати фактичні витрати з плановими. Такі дії забезпечать неперервний контроль основних бізнес-процесів та їх взаємодію.

Внутрішній контроль витрат на забезпечення якості під час процесу «виробництво» є найбільш об'ємним, трудомістким для контролерів та витратним щодо якості. Контрольні дії повинні відбуватись протягом усіх технологічних етапів у межах цього процесу. Основними напрямками для контролю є додаткові витрати на поліпшення якості продукції (додаткові сировина і матеріали), їх документальне підтвердження; своєчасність відображення їх в обліку тощо.

Особливістю процесу «контроль якості готової продукції» щодо проведення внутрішнього контролю витрат полягає у тому, що перевірка якості продукції здійснюється не тільки лабораторією підприємства, а й зовнішніми організаціями. Тому на цьому етапі доцільно перевіряти обґрунтованість витрат на забезпечення якості, їх достовірність і документальне підтвердження.

При внутрішньому контролі витрат на забезпечення якості під час збуту необхідно акцентувати увагу на фактах виявлення таких невідповідностей якості продукції, як: псування, скобій під час транспортування, замокання продукції та відповідності витрат унаслідок цього, їх документальне підтвердження.

При виділенні суб'єктів внутрішньогосподарського контролю якості продукції лікєро-горілчаних підприємств (особи або групи осіб) необхідно враховувати завдання, які вони повинні виконуватись для досягнення мети контролю (рис. 3.5).

Для чіткого функціонування служби внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення, необхідно затвердити перелік обов'язків та повноважень суб'єктів контролю. Посада контролера вимагає великого обсягу спеціальних знань та вмінь, оскільки він співпрацює з різними галузями знань, зокрема, щодо контролю якості продукції та витрат на її забезпечення.

Всі завдання контролера, як посадової особи, повинні закріплюватись у його посадовій інструкції [118].

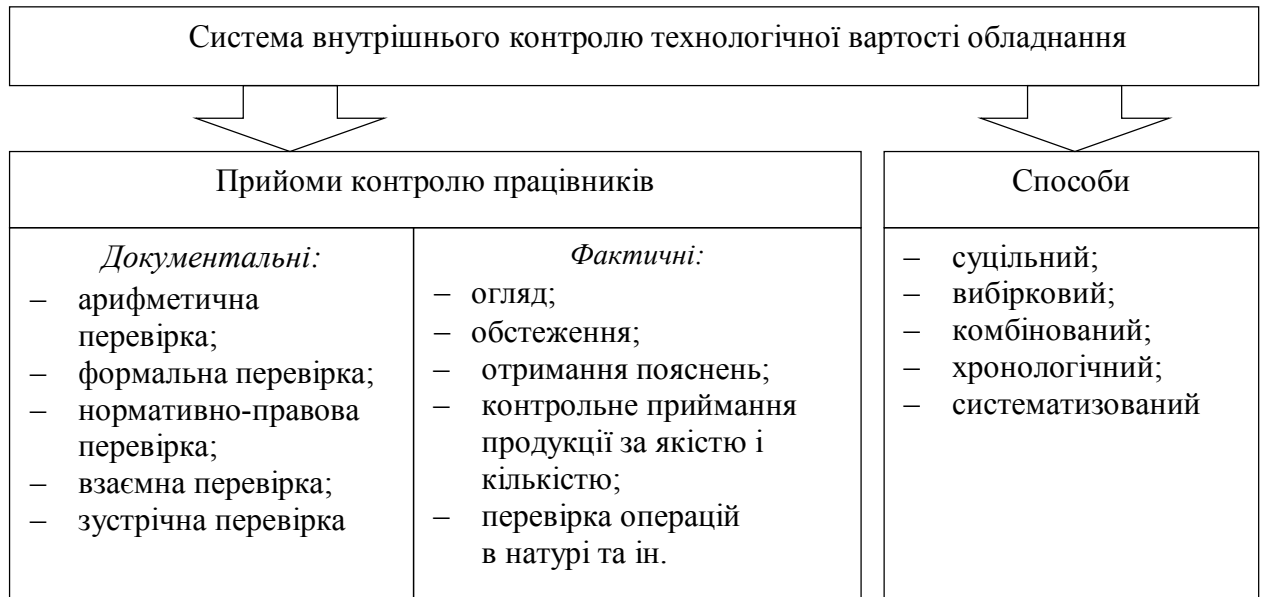


Рис. 3.5. Суб'єкти внутрішнього контролю та їх завдання*

*Розроблено автором

Як зазначає В. Пархоменко [118] для успішного виконання своїх функцій суб'єкти внутрішнього контролю якості продукції використовують загальноприйняті способи і прийоми перевірок, що дозволяють розкрити і припинити, а, у визначених випадках, і попередити порушення виробничо-технологічної або фінансової дисципліни, а також виявити конкретних винних осіб і розмір заподіяного збитку.

У теорії та на практиці внутрішнього контролю відомі кілька прийомів та способів його здійснення, які можуть застосовуватись для контролю витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції (рис. 3.6).



*Рис. 3.6. Прийоми та способи внутрішнього контролю**

**Узагальнено на основі [118]*

Необхідно підкреслити деякі особливості застосування цих прийомів і способів для контролю витрат на забезпечення якості продукції. Отже, документальний контроль витрат на забезпечення якості передбачає:

- перевірку господарських операцій, які призводять до виникнення витрат на забезпечення якості за кожним бізнес-процесом для встановлення їх сутності та законності;
- аналіз планових, оперативних, звітних та інших документів для визначення ефективності та доцільності витрат на забезпечення якості продукції.

Фактичний контроль дозволяє встановити реальний стан вхідної сировини і матеріалів (під час бізнес-процесу «постачання»), якості готової продукції (під час бізнес-процесів «Виробництво» та «Контроль якості готової продукції») та якості продукції на складах та під час збуту. Основними прийомами фактичного контролю є контрольні перевірки, які

здійснюються в межах кожного бізнес-процесу (під час технологічних етапів у межах бізнес-процесу «Виробництво») та за центрами якості.

Для забезпечення якості продукції та контролю відповідних витрат на лікєро-горілчаному підприємстві слід застосовувати попередній, поточний та наступний (перспективний) контроль. Для кожного етапу контролю та бізнес-процесу визначено певні завдання (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Завдання внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення за видами контролю*

Завдання контролю		
Попередній контроль	Поточний контроль	Перспективний контроль
<i>Бізнес-процес «Постачання»</i>		
Перевірка запланованих витрат по бюджету	Перевірка документації за результатами вхідного контролю	Порівняння планових та фактичних показників витрат, виявлення неефективних витрат
<i>Бізнес-процес «Виробництво»</i>		
Перевірка запланованих витрат; документації на відпуск сировини і матеріалів на виробництво	Перевірка даних впродовж технологічних етапів по витрачених ресурсах на забезпечення якості продукції з метою попередження непродуктивних витрат	Порівняння планових та фактичних показників витрат, виявлення неефективних витрат
<i>Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»</i>		
Перевірка договорів зі сторонніми організаціями по оплаті роботи з атестації та сертифікації продукції; перевірка запланованих витрат	Контроль за виконанням умов організацій і вчасною оплатою роботи	Порівняння планових та фактичних показників витрат, виявлення неефективних витрат
<i>Бізнес-процес «Збут»</i>		
Перевірка умов пакування, зберігання продукції та її транспортування	Контроль у процесі реалізації	Виявлення неякісної продукції у зв'язку із поверненням споживачами, виконання гарантійних зобов'язань

**Розроблено автором*

Узагальнюючи наведений матеріал необхідно визначитись з методикою внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення. Чітко розроблені методичні підходи та виділені етапи контролю дозволять забезпечити інспектування формування якісних властивостей продукції та

витрат, які в результаті цього виникають під час основних бізнес-процесів. У різних джерелах представлені різні погляди на розробку методичних підходів та виділення етапів контролю. Це зумовлено тим, що чітко регламентованих правил щодо її створення немає.

Як вважає О. Боднар, незважаючи на різну організаційну структуру, різне матеріальне забезпечення процес створення та діяльності системи контролю здійснюється за такими етапами: планування, організація, операційна функція, контроль, реалізація матеріалів внутрішнього контролю [14].

О. Гриценко та О. Скорба виділяють чотири етапи внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості. Розпочинається процес контролю з планування (бюджетування) витрат. На другому етапі слід встановити персональну відповідальність менеджерів усіх рівнів за понаднормове витрачання ресурсів, а також забезпечити моральне та матеріальне стимулювання виконавців за економію ресурсів. Наступним етапом є визначення персональної відповідальності працівників. На третьому етапі контролю витрат на забезпечення якості слід забезпечити виконання норм Наказу про облікову політику. Четвертий етап внутрішнього контролю передбачає дотримання процедури визнання витрат відповідно до чинних нормативних документів [52, с. 370–371].

О. Юрченко [193, с. 53] виділяє такі етапи внутрішнього контролю витрат: *організаційний* (дослідження нормативно-правової бази, створення робочого плану, дослідження результатів попередніх перевірок); *основний* (обстеження бухгалтерських документів, перевірка правильності віднесення статей) та *завершальний* (узагальнення результатів контролю, ухвалення рішення щодо усунення). За результатами аналізу наукових публікацій та узагальнення практики контролю на вітчизняних лікєро-горілочаних підприємствах розроблено методіку внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Методичні підходи до внутрішнього контролю якості та витрат на її забезпечення*

Етап	Заходи внутрішнього контролю	Структура показників
Організаційний	– Визначення технологічних норм щодо якості продукції	– Технологічні показники якості продукції відповідно до технологічного регламенту
	– Визначення структури витрат на забезпечення якості продукції	– Економічні показники витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості
Підготовчий	– Перевірка лабораторного обладнання	– Якісні характеристики
	– Бюджетування витрат на забезпечення якості	– Економічні види витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості
Методичний	– Порівняння планових показників з фактичними	– Абсолютне відхилення за видами витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості – Відносне відхилення за видами витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості
	– Перевірка правильності відображення статей витрат на рахунках бухгалтерського обліку	– Правильно/неправильно
	– визначення причин відхилень	– Витрати за центрами якості – витрати за бізнес-процесами
Завершальний	– Підготовка заключного звіту про виявлені порушення щодо якості продукції та витрати на її забезпечення	– Витрати за центрами якості – витрати за бізнес-процесами

**Розроблено автором*

Наведені етапи та заходи демонструють як необхідно проводити контроль, на що звертати увагу під час перевірки якості продукції та витрат на її забезпечення. Заключним етапом організації внутрішнього технологічного та економічного контролю є підготовка звіту щодо якості продукції витрат на забезпечення якості за бізнес-процесами та центрами якості (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

Звіт про результати контролю якості продукції та витрати на її забезпечення за центрами якості та бізнес-процесами за місяць*

Центр якості	Технологічний контроль		Економічний контроль			
	Показники		План	Факт	Показники	
	Назва	Стан			Абсолютне відхилення, грн	Відносне відхилення, %
Бізнес-процес «Постачання»						
Матеріальний склад	Візуальний контроль	+	300,00	300,00	0,00	-
Відділ лабораторії	Органолептичні	+	700,00	800,00	-100,00	14
	Фізико-хімічні Безпеки	+				
Разом за бізнес-процесом:			1000,00	1100,00	-100,00	10
Бізнес-процес «Виробництво»						
Цех водопідготовки	Фізико-хімічні Безпеки	+	1000,00	1100,00	100,00	10
Санепідем-служба	Фізико-хімічні	+	300,00	300,00	0,00	-
Цех виробництва горілки	Органолептичні	+	800,00	1000,00	200,00	25
	Фізико-хімічні Безпеки	+				
Лабораторія	Органолептичні	+	1000,00	1250,00	250	25
	Фізико-хімічні Безпеки	+				
Очисне відділення	Фізико-хімічні	+	700,00	700,00	0	0
Цех тари	Візуальний контроль	+	200,00	100,00	-100,00	-50
Цех розливу	Візуальний контроль	+	1000,00	1050,00	50,00	5
Разом за бізнес-процесом:			5000,00	5600,00	600,00	12
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»						
Лабораторія	Органолептичні	+	500,00	500,00	0,00	-
	Фізико-хімічні Безпеки	+				
ДП «Науково-виробничий центр стандартизації, метрології, сертифікації»	Органолептичні	+	2500,00	2500,00	0,00	-
	Фізико-хімічні Безпеки	+				
Разом за бізнес-процесом:			3000,00	3000,00	0,00	-
Бізнес-процес «Збут»						
Відділ збуту	Візуальний контроль	+	500,00	1000,00	500,00	100
Разом за бізнес-процесом:			500,00	1000,00	500,00	100

*Розроблено автором.

Така форма звіту дозволяє зіставити результати технологічного та економічного контролю та визначити ефективність бізнес-процесів.

Запропонований звіт внутрішнього контролю за центрами якості дозволить проаналізувати витрати за місцями їх виникнення та відхилення.

Узагальнюючи наведені дані, запропоновано модель організації внутрішнього контролю якості та витрат на її забезпечення (рис. 3.7). Ця модель за технологічним й економічним напрямками чітко визначає мету, завдання, суб'єкти та об'єкти контролю, методику та форму звіту та дає змогу управлінцям краще і ефективніше організувати внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення.

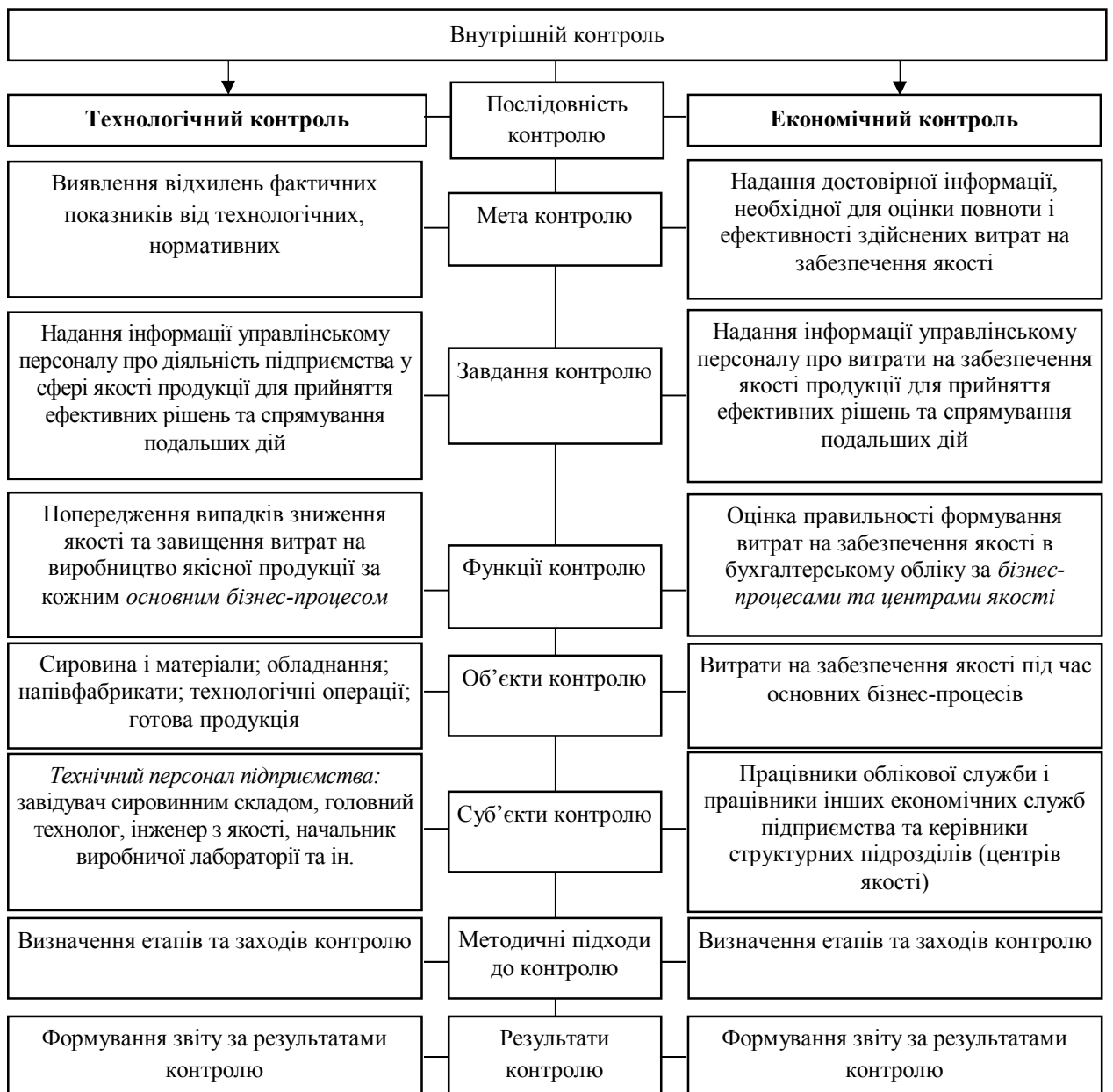


Рис. 3.7. Модель організації внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення на лікеро-горілчаному підприємстві*

*Розроблено автором

Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення на лікєро-горілчаному підприємстві доцільно проводити у технологічному та економічному напрямках на основі процесного підходу. Відповідно до цього визначені елементи організації контролю, зокрема, мета і функції, а також визначено об'єкти та суб'єкти контролю якості продукції та витрат на її забезпечення. Визначені завдання контролю якості та витрат за основними бізнес-процесами дозволять контролювати якість продукції, витрати, ресурси; порівняти отримані показники з плановими; вжити заходи щодо попередження виникнення відхилень у майбутніх періодах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Дослідження підходів до використання облікової інформації з метою забезпечення управління якістю лікєро-горілчаної продукції дозволяє зробити такі висновки:

1. Уточнено поняття *«сукупні витрати на забезпечення якості»* відповідно до процесного підходу. Запропоновано розглядати його у двох аспектах, як: загальний показник усіх витрат на забезпечення якості підприємства під час основних бізнес-процесів; показник окремого бізнес-процесу. Це дозволить знизити витрати від невідповідності продукції завдяки оновленню бізнес-процесу, його фундаментального перегляду і радикального перепроектування для досягнення істотного поліпшення таких основних показників його ефективності, як вартість, якість, обслуговування і швидкість.

2. Удосконалено методичні підходи до узагальнення витрат на забезпечення якості продукції оцінки вартості якості на основі інтеграції методів ПОД та методу узагальнення за процесами, що допоможе вчасно виявити витрати на заходи щодо забезпечення якості продукції, визначити їх

доцільність; провести структурний змістовий аналіз за допомогою розподілу витрат за елементами; визначити вартість і оцінити ефективність кожного процесу з якості продукції, що виготовляється.

3. Удосконалено методичні рекомендації щодо бюджетування витрат на забезпечення якості продукції шляхом складання бюджетів за бізнес-процесами та центрами якості, що дозволить ефективно організувати процес управління діяльністю підприємства та його структурними підрозділами, координувати та узгоджувати їх дії щодо забезпечення якості продукції, створити інформаційну базу, яка необхідна для планування майбутніх витрат, зіставлення фактичних показників із запланованими, постатейного контролю витрат.

4. Розроблено схему консолідації бюджетів витрат на забезпечення якості на основі комплексного методу, який передбачає таку послідовність дій: складання бюджетів витрат центрами якості; розподіл інформації про планові витрати за бізнес-процесами; затвердження та внесення корективів до бюджетів вищим керівництвом. Згідно з цим методом виділено такі рівні бюджетування: бюджет витрат на забезпечення якості за центрами якості (бюджет 3-го рівня); бюджет витрат за бізнес-процесами (бюджет 2-го рівня); загальний бюджет витрат на забезпечення якості (бюджет 1-го рівня). При цьому кожний бюджет нижчого рівня забезпечуватиме деталізацією бюджет вищого рівня. Розробка схеми консолідації дозволить узгодити бюджети витрат на забезпечення якості за центрами якості та бізнес-процесами у загальному бюджеті.

5. Удосконалено організацію внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення на лікero-горілчаному підприємстві на основі шляхом проведення його за двома напрямками: перший – регламентується відповідними стандартами з дотримання технології та здійснюється технічним персоналом підприємства. Другий – це контроль витрат на забезпечення якості продукції, що включає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються керівництвом

підприємства як засоби для впорядкованого та ефективного ведення обліку витрат на забезпечення якості, виявлення, виправлення і запобігання помилкам, а також своєчасної підготовки та надання оперативної інформації про витрати на якість.

6. Розроблено практичні рекомендації щодо методики внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції на підприємстві лікеро-горілчаної галузі шляхом визначення об'єктів і суб'єктів контролю; послідовності дій за технологічним і економічним контролем за кожним основним бізнес-процесом; уточнено завдання попереднього, поточного та перспективного контролю на основі процесного підходу; визначено етапи та заходи щодо здійснення контролю якості продукції та витрат на її забезпечення. Зазначене дозволить здійснити контроль витрат, використання ресурсів; порівняти отримані показники з плановими; вжити заходи щодо попередження виникнення відхилень у майбутніх періодах.

Основні результати дисертаційної роботи опубліковано у працях автора [18; 20; 26; 27].

ВИСНОВКИ

У дисертації наведено теоретичне узагальнення та запропоновано нове вирішення наукового завдання, що полягає в дослідженні та розробці науково-методичних і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат забезпечення якості продукції на лікеро-горілчаних підприємствах. Проведене дослідження дає змогу зробити такі висновки:

1. Формування повної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень у сфері якості потребує консенсусного розуміння у визначенні місця і сутності поняття «витрати на забезпечення якості продукції». Для вирішення цієї проблеми уточнено визначення поняття «витрати на забезпечення якості» з урахуванням його економіко-правового змісту та структури елементів системи управління якістю. Витрати на забезпечення якості продукції – це витрати підприємства на заходи, спрямовані на формування якісних властивостей продукції протягом операційного циклу відповідно до споживчих потреб та технологічних норм. Запропоноване визначення відповідає меті та принципам системи управління якістю, включає витрати на попередження, оцінку та усунення виявлених дефектів продукції, а також витрати на поліпшення якості, охоплює операційний цикл господарської діяльності підприємства.

2. Концептуальні основи обліку, орієнтовані на визначення собівартості продукції і фінансового результату, потребують врахування особливостей, притаманних системі управління якістю, зокрема: процесного підходу. Обґрунтовано завдання обліку витрат; виділено основні бізнес-процеси із забезпечення якості продукції, їх структура, що враховує особливості технологічного процесу й операційного циклу на підприємствах лікеро-горілчаної галузі. Це сприятиме ідентифікації витрат на забезпечення якості продукції у процесі обліку, створить необхідну інформаційну базу для їх планування, контролю, аналізу та коригування.

3. Існуючі групування витрат на забезпечення якості продукції потребують удосконалення у зв'язку із впровадженням процесного підходу до управління якістю продукції на підприємствах. З цією метою класифікацію витрат на забезпечення якості продукції доповнено ознаками групування за бізнес-процесами і центрами якості, що є основою для організації обліку. Це надасть можливість отримати необхідну інформацію про витрати за бізнес-процесами та їх структурними підрозділами, відстежити внесок кожного центру якості та бізнес-процесу у забезпечення якості продукції та оцінити економічну ефективність витрачених ресурсів.

4. Законодавчо-нормативна база, яка регулює діяльність лікеро-горілчаних підприємств, потребує удосконалення шляхом виділення витрат на забезпечення якості, що є підґрунтям для організації та ведення обліку таких витрат. Зважаючи на це, запропоновано доповнити Наказ про облікову політику лікеро-горілчаного підприємства та галузеві Методичні рекомендації (у частині визначення об'єкта витрат, визначення їх складу, групування та розподілу витрат на рахунках бухгалтерського обліку), що сприятиме налагоджуванню організації та обліку витрат на забезпечення якості продукції.

5. Організація первинного обліку витрат на лікеро-горілчаних підприємствах, де основним об'єктом обліку є продукція, потребує виділення витрат на забезпечення якості продукції. З огляду на це визначено елементи та етапи первинного обліку (у частині вибору об'єкта обліку та факторів витрат, центрів якості, визначення переліку первинних документів обліку витрат, розробки рекомендацій щодо вартісного вимірювання витрат та розробки графіку документообороту) на лікеро-горілчаному підприємстві на основі процесного підходу. Це сприятиме вчасній ідентифікації витрат, їх документальному відображенню за кожним бізнес-процесом і центром якості, що задовольнить інформаційні потреби стосовно витрат з метою їх оптимізації.

6. Поточний облік на лікєро-горілчанєх підприємствах не передбачає накопичення даних про витрати на забезпечення якості продукції. Для вирішення цієї проблеми розроблено методичні рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості, які передбачають реєстрацію та накопичення даних про них за бізнес-процесами в системі рахунків бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках 20, 23, 24, 26, 91, 93 з деталізацією за центрами якості та за призначенням – на субрахунках другого та третього порядку. Це надасть можливість отримати повну та достовірну інформацію про витрати на забезпечення якості продукції з урахуванням необхідного рівня деталізації витрат за бізнес-процесами, центрами якості, включаючи статті, елементи та групи витрат, які характеризують витрачання ресурсів у зв'язку із забезпеченням якості виготовленої продукції.

7. Існуючі методичні підходи до узагальнення витрат на лікєро-горілчанєх підприємств потребують удосконалення у зв'язку з впровадженням процесного підходу. Для вирішення цієї проблеми запропоновано інтегрувати метод ПОД (профілактика, оцінка, дефекти) і метод калькулювання витрат за процесами як основу для розрахунку загальної суми витрат на забезпечення якості продукції. Зазначене дозволить створити цілісну обліково-інформаційну, яка базується на даних первинного та поточного обліку, та визначити економічну ефективність відповідних заходів на лікєро-горілчанєму підприємстві за бізнес-процесами та центрами якості.

8. Система бюджетів витрат на підприємствах лікєро-горілчанєї галузі потребує узгодження з інформаційними вимогами системи управління якістю. Розроблено методичні підходи до бюджетування витрат на забезпечення якості продукції, що передбачають складання бюджетів за бізнес-процесами і центрами якості та їх схематичну консолідацію у загальному бюджеті підприємства. Це дасть змогу створити умови для

здійснення контролю за використанням ресурсів та оптимізувати відповідні витрати без зниження якості кінцевої продукції.

9. Цілісність системи управління якості та підвищення ефективності заходів із забезпечення якості продукції вимагає застосування процесного підходу до організації контролю цих витрат. Розроблено методичні рекомендації щодо організації внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції на підприємстві лікєро-горілкової галузі на основі: визначення об'єктів і суб'єктів контролю; розробки контрольних дій за технологічним та економічним контролем за кожним основним бізнес-процесом; уточнення завдань попереднього, поточного та перспективного контролю на основі процесного підходу; визначення етапів і заходів з контролю якості продукції та витрат на її забезпечення. Зазначене надасть можливість здійснювати контроль якості продукції та використання ресурсів на її забезпечення; порівнювати фактичні показники з плановими; знижувати частку втрат від дефектів як складову оптимізації витрат підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абдикеев Н.М. Реинжиниринг бизнес-процессов / Н.М. Абдикеев, Т.П. Данько, С.В. Ильдеменов и др. – М. : ЭКСМО, 2005. – 592 с.
2. Адлер Ю. Нужна ли нам система экономики качества? Неужели да? / Ю. Адлер, С. Щепетова // Стандарты и качество. – 2001. – № 12. – С. 68–70.
3. Адлер Ю.П. Расчет себестоимости, основанный на деятельности / Ю.П. Адлер, С.Е. Щепетова // ММК. – 2002. – № 9. – С. 4–8.
4. Аманжолова Б.А. Теоретичні основи застосування процесного підходу для організації внутрішнього контролю якості / Б.А. Аманжолова, П.А. Неверов // Аудит і фінансовий аналіз. – 2010. – № 6. – С. 1–8.
5. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования / Б. Андерсен ; пер. с англ. С.В. Ариничева ; науч. ред. Ю.П. Адлер. – М. : Стандарты и качество, 2003. – 272 с. – (Сер. «Практ. менедж.»).
6. Анфиногенова Е. И. Учет и анализ издержек по обеспечению качества промышленной продукции : Дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12: Саратов, 1997 192 с.
7. Балановська Т.І. Еволюція розвитку управління якістю / Т. І. Балановська, З. П. Борецька // Наук. вісн. нац. ун-ту біорес. і природокористув. України: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2011. – № 168. Ч.2 – С. 368–375.
8. Бандурин А.В. Управление качеством / А.В. Бандурин. – М. : ЮНИТИ, 2007. – 287 с.
9. Баратов А. Е. Формирование системы управления качеством на промышленном предприятии : дис. канд. экон. наук : 08.00.05 / А. Е. Баратов. – Белгород, 2002. – 205 с.
10. Бебіков О. Витрати на якість / О. Бебіков. – Режим доступу : <http://bebikov.livejournal.com/6935.html>.

11. Бень Т.Г. Бюджетування як інструмент удосконалення системи фінансового менеджменту підприємств / Т.Г. Бень, С.Б. Довбня // Фінанси України. – 2000. – № 7. – С. 48–55.
12. Бичківський Р. Аналіз затрат на якість продукції / Р. Бичківський, А. Гунькало // Вимір. техн. та метрол. – 2005. – № 65. – С. 178–183.
13. Білобловський С.А. Бюджетування, виходячи з потреб ринку (АВВ-технологія) – новітні управлінські технології / С.А. Білобловський // Економіка. Фінанси. Право. – 2006. – № 5. – С. 11–12.
14. Боднар О.В. Організаційні та методичні підходи до внутрішнього контролю витрат на виправлення бракованої продукції / О.В. Боднар // Проблеми теорії та метод. бух. обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). – С. 73–79.
15. Бойчик І. М. Економіка підприємства : опор. консп. лекц. / І. М. Бойчик. – Тернопіль : Терноп. нац. екон. ун-т, 2011. – 120 с.
16. Богомоллов И. Н. Теоретико-методологические аспекты формирования системы планирования в организации : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.05 – экономика и управление народным хозяйством / И. Н. Богомоллов. – Саратов, 2005. – 18 с.
17. Бондар Н.П. Управління якістю продукції та послуг в готельно-ресторанному господарстві : консп. лекц. для студ. напр. підг. 6.140101 «Готельно-ресторанна справа» денної форми навч. / Н.П. Бондар. – Київ : НУХТ, 2014. – 96 с.
18. Бондар Т.Л. Бюджетування витрат на забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції [Електронний ресурс] / Т.Л. Бондар // Економіка і суспільство. – 2016. – № 2. – Режим доступу : <http://economyandsociety.in.ua> .
19. Бондар Т.Л. Аналіз підходів до визначення поняття «витрати на якість» / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Реформування економіки України: стан та перспективи»], (Київ 29 листоп. 2013 р.). – Київ : КНЕУ, 2013.

20. Бондар Т.Л. Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення / Т.Л. Бондар // Причорноморські економічні студії. – 2016. – № 3.
21. Бондар Т.Л. Державне регулювання у лікєро-горілчаній галузі / Т.Л. Бондар, С.Я. Король // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 11.
22. Бондар Т.Л. Етапи організації обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілчаної продукції / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Структурні трансформації національних економік в глобальному вимірі»], (Миколаїв, 6 листоп. 2015 р.). – Миколаїв : МНУ ім. Сухомлинського, 2015. – С. 138–141.
23. Бондар Т.Л. Класифікація витрат на забезпечення якості продукції / Т.Л. Бондар // Наук. вісн. Херсон. держ. ун-ту. – 2015. – № 11. – (Сер. : Економічні науки).
24. Бондар Т.Л. Класифікація витрат на забезпечення якості продукції / Т.Л. Бондар : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [«Актуальні проблеми сучасної економіки: реалії сьогодення:»], (м. Ужгород, 6–7 берез. 2015 р.). – Ужгород : Гельветика, 2015.
25. Бондар Т.Л. Методика фінансового обліку витрат на забезпечення якості продукції / Т.Л. Бондар // Вісн. Одес. нац. ун-ту. – 2015. – № 1(20). – (Сер. : Економіка).
26. Бондар Т.Л. Оценка качества ликєро-водочной продукции и затраты на обеспечение качества ликєро-водочной продукции / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики»], (Душанбе, 6–7 лип. 2012 р.). – Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. – С. 201–204.
27. Бондар Т.Л. Оцінка вартості якості продукції / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Від Балтики до Причорномор'я:

- національні моделі економічних систем»], (Рига, 25 берез. 2016 р.). – Рига, 2016. – С. 257–260.
28. Бондар Т.Л. Принципи організації обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Соціально-економічні аспекти реструктуризації регіональної економіки»], (Вінниця, 6–7 лют. 2014 р.). – Вінниця : Нілан-ЛТД, 2014.
29. Бондар Т.Л. Процесний підхід в управлінні витратами на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 7. – С. 140–146.
30. Бондар Т.Л. Процесний підхід до організації обліку витрат на забезпечення якості / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Моделювання та прогнозування соціально-економічних процесів сьогодення»], (Одеса, 20–21 берез. 2015 р.). – Одеса : ЦЕДР, 2015. – С. 106–108.
31. Бондар Т.Л. Роль бухгалтерського обліку в системі управління якістю лікєро-горілочаної продукції / Т.Л. Бондар : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. [«Современные взгляды на проблемы экономического и технического развития предприятий»], (Донецьк, 25-27 січ. 2013 р.). – Донецьк : Цифрова типографія, 2013.
32. Бондар Т.Л. Система управління якістю на підприємствах лікєро-горілочаної галузі / Т.Л. Бондар // Стратегічні напрями розвитку національної економіки у посткризовий період : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 2–3 квіт. 2012 р. – Львів : Ініціатива, 2012. – С. 71–74.
33. Бондар Т.Л. Управління якістю продукції / Т.Л. Бондар : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [«Національні особливості та світові тенденції управління та адміністрування на макро, мезо- і мікрорівнях економіки»], (Дніпропетровськ, 8-9 квіт. 2016 р.). – Дніпропетровськ : Нілан-ЛТД, 2014.

34. Бондар Т.Л. Фактори формування витрат на забезпечення якості на бізнес-процесах / Т.Л. Бондар : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [«Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства»], (Львів, 24–25 жовт. 2014 р.). – Львів, 2015.
35. Бортник О.Н. Крепкие спиртные напитки. Иллюстрированная энциклопедия / И.О. Бортник. – Минск : Харвест, 2011. – 128 с.
36. Бортнік А.М. Процесне управління бізнесом (за матеріалами меблевих підприємств Київського регіону) : автореф. дис. канд. екон. наук / А.М. Бортнік. – Київ, 2010. – 20 с.
37. Британський стандарт BS 6143. Руководство по экономике качества. Ч. 2 : Модель предупреждения, оценки и отказов (1990). – М. : НТК Трек, 2001. – 24 с.
38. Бурнукіна О.А. Методи управління якістю продукції підприємств [Електронний ресурс] / О.А. Бурнукіна. – Режим доступу : <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/65155/5-Burnuk%D1%96na.pdf?sequence=1>
39. Буряк Р.І. Еволюція концепцій управління якістю / Р.І. Буряк // Економіка та управління АПК. – 2013. – Вип. 10. – С. 117–122.
40. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 11–18.
41. Верба В.А. Управління розвитком компанії : навч. посіб. / В.А. Верба, О.М. Гребешкова. – Київ : КНЕУ, 2011. – 482 с.
42. Валеви́ч Р.П. Управление качеством товаров и услуг : учеб. пособие / Р.П. Валеви́ч, О.Б. Пароля. – Минск : БГЭУ, 2008. – 301 с.
43. Васильєва Л. П. Система стандартизації в Україні [Електронний ресурс] / Л. П. Васильєва. – Режим доступу : <http://dspace.nbu.gov.ua/bitstream/handle/123456789/53686/14-Vasilieva.pdf?sequence=1>.

44. Великий Ю.М. Управління витратами підприємства : монографія / Ю.М. Великий, В.В. Прохорова, Н.В. Саблина. – Харків : ІНЖЕК, 2009. – 192 с.
45. Величко М. П. Оценка затрат на качество [Електронний ресурс] / М. П. Величко. – Режим доступу : <http://works.doklad.ru/view/Cv2TcLU3J6c/all.html>.
46. Вергазова Ю.Г. Формирование затрат на соответствие и несоответствие при ремонте машин [Електронний ресурс] / Ю.Г. Вергазова. – Режим доступу : <http://aeterna-ufa.ru/sbornik/NK93-2.pdf#page=50>.
47. Виноградова О.В. Реінжиніринг бізнес-процесів у сучасному менеджменті : монографія / О.В.Виноградова. – Донецьк : ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2005. – 195 с.
48. Войнаренко М.П. Трансакційні витрати на якість праці / М.П. Войнаренко, А.С. Тельнов. – Режим доступу : http://eip.org.ua/docs/EP_07_4_25_uk.pdf.
49. Володина Н.Л. Система управления затратами на обеспечение качества продукции в процессе производства : автореф. дис. канд. экон. наук. / Н.Л. Володина. – Воронеж, 2006.
50. Гавриленко Т.В. Бізнес-процеси підприємства: сутність, класифікація та оптимізація [Електронний ресурс] / Т.В. Гавриленко, Л.К. Павленко. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vzuk/2008_18/tom_2/49_56.pdf.
51. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 703 с.
52. Гриценко О.І. Внутрішньогосподарський контроль витрат на якість обслуговування : управлінський аспект / О. І. Гриценко, О. А. Скорба // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 365–372.
53. Гульпенко К.В. Облік витрат на якість: сучасний підхід [Електронний ресурс] / К.В. Гульпенко, Н.В. Тумашик. – Режим доступу : www.sworld.com.ua/simpoz2/213.pdf.

54. Гушян Ю.Г. К вопросу качества продукции и его влияние на показатель себестоимости [Электронный ресурс] / Ю.Г. Гушян. – Режим доступа : www.ztu.edu.ua/ua/science/conference/files/world_bok.../Gushian+.doc.
55. Гэлловэй Л. Операционный менеджмент. Принципы и практика / Л. Гелловей. – СПб : Питер, 2000. – 320 с.
56. Давидова О.Ю. Управління якістю продукції та послуг у готельно-ресторанному господарстві : навч. посіб. / О.Ю. Давидова, І.М. Писаревський, Р.С. Ладиженська ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Харків : ХНАМГ, 2012. – 414 с.
57. Демиденко Д.С. Управление затратами при формировании качества промышленной продукции : автореф. дис. канд. экон. наук / Д.С.Демиденко. – СПб, 1996. – 31 с.
58. Деминг У.Э. Методы менеджмента качества / У.Э. Деминг. – М., 2000. – С. 24–29.
59. ДСТУ ISO 9001:2015 (ISO 9001:2015, IDT) : Системи управління якістю. (Національний стандарт України).
60. Дерій В.А. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва / В.А. Дерій, Т.Г. Камінська // Проблеми економіки. – 2015. – № 3. – С. 258–266.
61. Десяткіна І.В. Відображення витрат на якість продукції підприємств ресторанного господарства: обліковий аспект / І.В. Десяткіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – № 2(20). – С. 168–175.
62. Джуран Дж. Все о качестве: зарубежный опыт. Вып. 2. Высший уровень руководства и качество / Д. Джуран ; пер. с англ. – М., 2001. – 250 с.
63. Дзюба О.М. Внутрішній контроль як необхідність забезпечення ефективності управління адміністративними витратами підприємства [Електронний ресурс] / О.М. Дзюба. – Режим доступа : http://www.rusnauka.com/20_PNR_2011/Economics/7_90369.doc.htm.

64. Дикаленко М. В трети – лишній / М. Дикаленко, Є. Московчук // Бизнес. – 2010. – № 50. – 13 груд.
65. Догадайло Я.В. Теоретичні основи бюджетування на підприємстві / Я.В. Догадайло. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/c113-2/16226-c113-202>.
66. Друри К. Управленческий и производственный учет : учебник / К. Друри ; пер. с англ. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
67. Дьяченко М.А. Облік і аналіз витрат на якість / М.А. Дьяченко, Н.В. Михайлова, Н.А. Мурзак та ін. – Режим доступу : <http://quality.eur.ru/ECONOM/rashod.htm>.
68. Еленевна Ю.Я. Стоимостный подход как основа современного управления бизнесом / Ю.Я. Еленевна // Проблемы теории и практики управления. – 2002. – № 3. – С. 7–9.
69. Елиферов В. Г. Бизнес-процессы: Регламентация и управление : учебник / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 319 с.
70. Ерёменко Е.С. Внутренний контроль затрат на качество продукции спиртовой промышленности : автореф. дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 – бух. учёт, статистика / Е.С. Ерёменко. – Новосибирск, 2007. – 16 с.
71. Заець І.В. Організація внутрішнього контролю операцій з майном, що не належить підприємству на правах власності / І.В. Заець : Міжнар. зб. наук. пр. – 2011. – № 1(19). – С. 154–159.
72. Залесова О.О. Развитие подходов к классификации затрат на качество [Електронний ресурс] / О.О. Залесова. – 2012. – Режим доступу : <http://www.rae.ru/forum2012/pdf/1816.pdf>.
73. Зенова Е. Н. Учет затрат на обеспечение качества продукции : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / Е. Н. Зенова. – Нижний Новгород, 2011. – 20 с.

74. Ивлев В. Процессная организация деятельности предприятия [Электронный ресурс] / В. Ивлев, Т. Попова. – Режим доступа : quality.eur.ru/DOCUM/podp.htm.
75. Ильенков С.Д. Управление качеством : учебник / С. Д. Ильенкова, Н. Д. Ильенкова, С. Ю. Ягудин и др. ; под ред. С. Д. Ильенковой. – М. : ЮНИТИ, 1998, 198 с.
76. ИСО 9004-1994 (ISO 9004:1994). Системы менеджмента качества. Рекомендации по улучшению деятельности.
77. Іванілов О.С. Економіка підприємства : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / О.С. Іванілов. – К. : Центр учбов. л-ри, 2009. – 728 с.
78. Калашнік І.І. Контроль та управління якістю продукції на промислових підприємствах / І.І. Калашнік // Держава та регіони. – 2009. – № 1. – С. 53–58. – (Сер.: Економіка і підприємництво).
79. Кальєніна Н.В. Формування концепції стратегічного управління витратами [Електронний ресурс] / Н.В. Кальєніна. – Режим доступа : <http://firearticles.com/strategichne-upravlinnya/180-formuvannya-konserciyi-strategichnogo-upravlinnya-vitratami-kalyenina-n-v.html>.
80. Кампанелла Дж. Внутренняя методика учёта затрат, связанных с качеством [Электронный ресурс] / Дж. Кампанелла. – Режим доступа : <http://www.inventech.ru/lib/quality/quality-0022>.
81. Кампанелла Дж. Сбор и учёт данных о затратах, связанных с качеством [Электронный ресурс] / Дж. Кампанелла. – Режим доступа : <http://www.inventech.ru/lib/quality/quality-0011>.
82. 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.
83. Карлик Е.М. Затраты на повышение качества продукции на машиностроительных предприятиях / Е.М. Карлик, Д.С. Демиденко, В.М. Шкловский. – Л. : ЛДНТП, 1979. – 28 с.

84. Катаев М.Д. Процессно-ориентированный подход к управлению предприятием / М. Д. Катаев, А. П. Емельяненко // ТУСР. – 2008. – № 6. – С. 18–23.
85. Клименко Л.П. Метрологія. Стандартизація та управління якістю : навч. посібник / Л.П. Клименко, Л.В. Пізінцалі, Н.І. Александровська, В.Д. Євдокимов. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2011. – 243 с.
86. Ковтун С. Бюджетування на сучасному підприємстві, або як ефективно управляти фінансами / С. Ковтун. – Х. : Фактор, 2005. – 340 с.
87. Колосюк В. Організація бюджетного процесу на інтегрованих підприємствах холдингу [Електронний ресурс] / В. Колосюк. – Режим доступу : <http://skhid.com.ua/article/view/23071>.
88. Конти Т. Качество в 21 веке. Роль качества в обеспечении конкурентоспособности и устойчивого развития / под ред. Т. Конти, Ё. Кондо, Г. Ватсона ; пер. с англ. А. Раскина. – М. : РИА Стандарты и качество, 2005. – 280 с.
89. Коц Г.П. Управління витратами на забезпечення якості промислової продукції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.02 – підприємництво, менеджмент і маркетинг / Г.П. Коц. – Харків, 2001. – 15 с.
90. Кросби Ф.Б. Качество и Я / Ф. Б. Кросби ; пер.с.англ. А.В. Денисова. – М. : Стандарты и качество, 2008. – 263 с.
91. Кросби Ф.Б. Качество бесплатно. Искусство убеждать в необходимости качества / Ф.Б. Кросби. – Нью-Йорк : МакГро-Хилл, 1979. – 309 с.
92. Лапыгин Ю.Н. Управление затратами на предприятии: планирование и прогнозирование, анализ и минимизация затрат : практ. руководство / Ю.Н. Лапыгин, Н.Г. Прохорова. – М. : Эксмо, 2007. – 128 с.
93. Левкулич В.В. Формування витрат, пов'язаних із забезпеченням та покращанням якості продукції на швейних підприємствах / В.В Левкулич // Економічні науки : зб. наук. праць. Луцьк. нац. техн.

- ун-т. Вип. 9 (33). – Ч. 2. – Луцьк, 2012. – С. 258–265. – (Сер. «Облік і фінанси»).
94. Левченко Л.О. Система управління якістю: сутність та проблеми впровадження на підприємствах АПК [Електронний ресурс] / Л.О. Левченко. – Режим доступу : kneu.kiev.ua.
95. Лисенко О.А. Класифікація бізнес-процесів на промислових підприємствах: теоретичні аспекти [Електронний ресурс] / О.А. Лисенко. – Режим доступу : <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/9488/1/15.pdf>.
96. Литвин Р.П. Організація внутрішньогосподарського контролю якості продукції підприємств спиртової промисловості та витрат на її забезпечення / Р.П. Литвин, О.В. Юзва // Інноваційна економіка. – 2013. – № 1. – С. 187–190.
97. Ліпич Л.Г. Бізнес-процеси та їх інформаційне забезпечення / Л.Г. Ліпич, Л.О. Ющишина // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 10 (112). – С. 202–206.
98. Луцюк І.В. Витрати на якість та їх класифікація для потреб управління та обліку [Електронний ресурс] / І. В. Луцюк // Економічні науки. – 2013. – Вип. 10 (1). – (Сер. Облік і фінанси). – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(1\)__44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(1)__44.pdf).
99. Малова И. В. Классификация затрат на качество: ретроспективный анализ и современные тенденции [Електронний ресурс] / И. В. Малова // Лизинг. – 2011. – № 6.
100. Малышева Л.А. О процессах, процессном управлении и не только. [Електронний ресурс] / Л.А. Малышева. – Режим доступу : <http://www.intalev.ru/?id=12469>.
101. Матковський С.О. Статистика підприємств : навч. посіб. / С.О. Матковский, О.С. Гринькевич, О.З. Сорочак, Л.І. Гальків, І.В. Прокопович-Павлюк ; за ред. С. О . Матковського. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Алерта, 2013. – 560 с.

102. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції лікєро-горілочаної промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : за станом на 7 груд. 2002 р. / Держ. департамент продовольства України. – К. : Держ. продовольства, 2003. – 152 с.
103. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : затв. Наказом Мінпромполітики України від 9 лип. 2007 р. № 373.
104. Мних Є.В. Економічний аналіз : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Є.В. Мних. – К. : Центр навч. л-ри, 2003. – 412 с.
105. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісн. ЖДТУ. Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 131–137.
106. Морозова-Герасимович Н.А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України) : дис.... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н.А. Морозова-Герасимович. – К., 2003. – 197 с.
107. Мостенська Т.Л. Механізм процесного управління в системі менеджменту якості підприємств лікєро-горілочаної підгалузі / Т.Л. Мостенська // Ефективна економіка. – 2014. – № 8. – Режим доступу : www.economy.nauka.com.ua.
108. Мостенська Т.Л. Стратегічні моделі потенціалу підприємств лікєро-горілочаної промисловості / Т.Л. Мостенська // Моделювання регіональної економіки. – 2015. – № 2(26). – С. 334–340.
109. Мостенська Т.Л. Управління ефективністю виробництва на підприємствах лікєро-горілочаної промисловості / Т.Л. Мостенська // Соціально-економічний розвиток регіонів в контексті міжнародної інтеграції. – 2016. – № 20(9). – С. 90–94.

110. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Порядку проведення атестації виробництва спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та виробів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0291-96>.
111. Наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про затвердження Правил обов'язкової сертифікації алкогольних напоїв» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG1595.html.
112. Накомуро Т. Внедрение системы расчета затрат на обеспечение качества продукции. – М. : Изд-во стандартов, 1970. – С. 23–31.
113. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підруч. для вузів / Л.В. Нападовська. – 2-ге вид, доопрац. та доповн. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
114. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. Наказом М-ва фінансів України від 28 лют. 2003 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
115. Національний стандарт РФ. ГОСТ Р 52380.1-2005. – Режим доступу : http://www.infosait.ru/norma_doc/46/46391.
116. Олійник Т.І. Обліково-аналітична інформація з бюджетування бізнес-процесів інтегрованих сільськогосподарських підприємств / Т.І. Олійник, О.О. Олійник // Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу. – 2014. – № 2 (26). – С. 92–95.
117. Пархоменко В.М. Економічний аналіз якості продукції: компоненти методики / В.М. Пархоменко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2009. – № 2(48). – С. 96–104.
118. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В.М. Пархоменко. – Житомир, 2011. – 640 с.

119. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : авторефер. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09. – бух. облік, аналіз та аудит / В.М. Пархоменко. – Житомир, 2011.
120. Пархоменко В.М. Методика здійснення внутрішнього контролю витрат на якість на етапах життєвого циклу продукції: дослідження та розробка / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3(21). – С. 266–274.
121. Пархоменко В.М. Нормативно-правове регулювання відносин у сфері забезпечення якості продукції / В.М. Пархоменко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2009. – № 3(49). – С. 133–139.
122. Пархоменко В.М. Теоретичний базис внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення / В.М. Пархоменко // Наук. вісн. НАСООА. – 2012. – № 1. – С. 33–42.
123. Пархоменко В.М. Якість продукції як економічна категорія / В.М. Пархоменко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2009. – № 1(47). – С. 93–99.
124. Поголяшно С. Вартість якості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://it-tuning.com/?p=1094>.
125. Податковий кодекс України (зі змін. та доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
126. Поліщук С.В. Аналіз підходів до організації бюджетування / С.В. Поліщук // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси і право. – 2013. – №1. – С.48–56.
127. Попова Т.Д. Концепція управленческого учета в системе обеспечения качества продукции и услуг : автореф. дис.... д-ра екон. наук / Т.Д. Попова. – Ростов н/Д., 2002.
128. Попова Т.Д. Учет затрат на качество продукции. – Режим доступу : <http://fin-buh.ru/text/83781-1.html>.

129. Поправко І.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на якість в системі процесного підходу [Електронний ресурс] / І.В. Поправко. – Режим доступу : <http://www.docme.ru/doc/239842/uchetno-analiticheskoe-obespechenie-upravleniya-zatratami-na->.
130. Портер М.Е. Конкуренция / М.Е. Портер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2005. – 608 с.
131. Правдюк Н.Л. Моделювання центрів відповідальності бізнес-процесів на підприємствах лікєро-горілочної підгалузі / Н.Л. Правдюк // Моделювання регіональної економіки. – 2015. – № 2(26). – С. 418–424.
132. Правдюк Н.Л. Особливості управлінського обліку підприємств лікєро-горілочної підгалузі / Н.Л. Правдюк // Соціально-економічний розвиток регіонів в контексті міжнародної інтеграції. – 2015. – № 19(8). – С. 105–109.
133. Правдюк Н.Л. Бюджетування як інструмент обліку витрат для підвищення якості продукції підприємств лікєро-горілочної підгалузі / Н.Л. Правдюк // Економіка та держава. – 2016. – № 9. – С. 13– 15.
134. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змін. і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
135. Про вдосконалення управління підприємствами спиртової та лікєро-горілочної промисловості [Електронний ресурс]: Постанова КМУ від 29.06.1996 № 701. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua>.
136. Про гігієну продуктів харчування: Директива Ради 93/43 ЄЕС від 14.06.1993. – Офіційний журнал L175. – 1993. – 11 с.
137. Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів : Закон України від 19.12.1995 № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
138. Про захист прав споживачів : Закон України від 12.05.1991 // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 30.

139. Про стандартизацію : Закон України // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 31. – 145 с.
140. Прокофьева Р.Г. Повышение эффективности затрат на качество продукции птицеводческих предприятий: дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Р.Г. Прокофьева. – Казань, 2011. – 238 с.
141. Рахлин К. Принципы планирования и учета затрат на качество / К. Рахлин, Л. Скрипко // Стандарты и качество. – 2000. – № 3. – С. 60–62.
142. Рахлин К.М. Методология классификации затрат на качество / К.М. Рахлин, Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 1997. – № 3. – С. 49–51.
143. Рекомендации по разработке системы управления качеством продукции (услуг) на уровне предприятий гостиничного хозяйства [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.znaytovar.ru/gost/2/Rekomendacii_Rekomendacii_po_ra19.html.
144. Салахова Є.К. Організація управлінського обліку і контролю витрат на якість в будівельному виробництві / Є.К. Салахова, С.-А. С.-М. Саліхов // Вісн. АГТУ. Економіка. – 2008. – № 4 (45). – С. 119–125.
145. Самочкин В. Н. Гибкое развитие предприятия: Эффективность и бюджетирование / В. Н. Самочкин, Ю. Б. Пронин, Е. Н. Логачева и др. – М. : Дело, 2000. – 351 с.
146. Светкина И.А. Учёт и управленческий контроль затрат на повышение качества продукции на предприятиях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И.А. Светкина. – Самара, 2006. – 199 с.
147. Серёгин В.Э. Экономический анализ процедур управления затратами на качество продукции промышленного предприятия : монография / В.Э. Серёгин, Е.Б. Герасимова ; под науч. ред. Б.И. Герасимова. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2009. – 80 с.
148. Скрипко Л.Е. Методология оценивания затрат на качество / Л.Е. Скрипко // Методы менеджмента качества. – 2003. – № 2. – С. 4–9.

149. Скрипко Л.Е. Состав затрат на обеспечение качества / К. Рахлин, Л. Скрипко // Стандарты и качество. – 1998. – № 8. – С. 51–54.
150. Скрипко Л.Е. Финансовый менеджмент в управлении качеством : учебное пособие / Л.Е. Скрипко. – СПб : Изд-во СПбГУЭФ, 2012. – 214 с.
151. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
152. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В.В.Сопко, В.П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 411 с.
153. Стадник В. В. Менеджмент : підручник / В.В. Стадник, М.А. Йохна. – К. : Академвидав, 2003. – 464 с.
154. Станкевич І.В. Управління якістю послуг поштового зв'язку та витратами на її забезпечення [Електронний ресурс] / І.В. Станкевич, І.В. Карасьова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/30_NIEK_2011/Economics/10_96060.doc.htm.
155. Статистичні дані / М-во статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
156. Столяр Л.Г. Облік і контроль витрат виробництва та калькулювання собівартості лакофарбової продукції : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бух. облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Л.Г. Столяр. – Київ : КНТЕУ, 2013. – 23 с.
157. Структура документации СМК [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpms.ru/Procedurey.htm>.
158. Тавер Е.И. Затраты на качество / Е.И. Тавер // Инженер и промышленник сегодня. – 2013. – № 4 (4). – С. 40–44.
159. Технологічний регламент на виробництво горілок і лікєро-горілочаних напоїв (ТР У 18.5084-96). – Київ: УкрНДІспиртбіопрод, 1996. –328 с.
160. Тимрієнко І. Ю. Методика збору інформації про витрати на якість продукції з використанням процесного підходу (на прикладі сироробних

- підприємств) / І. Ю. Тимрієнко : Міжнар. зб. наук. пр. – 2012. – № 3. – С. 419–430.
161. Тимрієнко І.Ю. Економічний зміст витрат на якість продукції промислових підприємств / І.Ю. Тимрієнко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 134–137.
162. Тимрієнко І.Ю. Методика збору інформації про витрати на якість з використанням процесного підходу / І.Ю. Тимрієнко // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2008. – № 4 (20). – С. 123–130.
163. Тимрієнко І.Ю. Модель управлінського аналізу витрат на якість на підприємствах молочної промисловості / І.Ю. Тимрієнко // Проблеми теорії на методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : Міжнар. зб. наук. праць. 2009. – Вип. 2(14). – С. 210–216. – (Сер. : Бух. облік, контроль і аналіз).
164. Тимрієнко І.Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І. Ю. Тимрієнко. – Житомир, 2010. – 198 с.
165. Тимрієнко І.Ю. Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / І.Ю. Тимрієнко // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 185–189.
166. Тимрієнко І.Ю. Проблемні питання методики оцінки витрат на якість / І.Ю. Тимрієнко // Вісн. наук. досліджень. Проблеми і перспективи розвитку регіону, галузі, підприємства. – 2008. – № 8. – С. 30–34.
167. Тимрієнко І.Ю. Системний підхід до класифікації витрат на якість масло- і сироробних підприємств / І.Ю. Тимрієнко // Вісн. наук. досліджень. Проблеми і перспективи розвитку регіону, галузі, підприємства. – 2006. – № 5. – С. 25–33.
168. Тимрієнко І.Ю. Технологічні стадії виробництва, що обумовлюють виникнення витрат на якість у молочній промисловості / І.Ю. Тимрієнко //

- Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Економічні науки. – 2008. – № 4 (46). – С. 145–150.
169. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика / І.Ю. Тимрієнко // Проблеми системного підходу в економіці. – 2009. – № 1. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/.../Timrienko_109.htm.
170. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика [Електронний ресурс] / І.Ю. Тимрієнко // Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_1/Timrienko_109.htm.
171. Тірбах Л.В. Застосування процесного підходу в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / Л.В. Тірбах. – Режим доступу : http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2012_19_1/Tirbakh.pdf.
172. Трегубова Г.О. Учет качества промышленной продукции и затрат на его повышение : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Г.О. Трегубова. – СПб., 1993. – 24 с.
173. Уманська Д. Nemiroff – експортер № 1 на українському ринку горілки [Електронний ресурс] / Д. Уманська. – Режим доступу : <http://www.depo.ua/ukr/money/nemiroff---eksporter-1-na-ukrayinskomu-rinku-gorilki-09022016120500>.
174. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум ; сокр. пер. с англ. – М. : Экономика, 1986. – 471 с. – С. 137–163.
175. Фомічев С.К. Основи управління якістю : навч. посіб. / С.К. Фомічев, А.А. Старостіна, Н.І. Скрябіна. – 2-е вид., стереотип. – К. : МАУП, 2002. – 192 с.
176. Форми документації первинного обліку сировини, матеріалів, тари, реєстрації параметрів технологічних процесів та результатів ХТК для підприємств-виробників горілкової та лікеро-горілкової продукції : затв. Держ. департаментом продовольства М-ва аграрної політики України від 10.01.2004.

177. Хаймьонова Н. С. Облік і контроль за центрами відповідальності в системі управління витратами діяльності підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. С. Хаймьонова. – Львів, 2016. – 328 с.
178. Хамдамов З.Ю. Совершенствование учета и анализа качества продукции. – М. : МГУ, 1983. – 27с.
179. Хаммер М. Реинжиниринг корпорации: Манифест революции в бизнесе / М. Хаммер, Дж. Чампи ; пер. с англ. – СПб. : Изд-во С.- Петербург. ун-та, 1999. – 151 с.
180. Харко А.Ю. Бюджетування у процесі управління фінансовою діяльністю підприємства / А.Ю. Харко // Фінанси України. – 2001. – № 9.– С. 87–91.
181. Харламова Т.Н. Управление затратами на качество продукции: отечественный и зарубежный опыт : монография / Т. Н. Харламова, Б. И. Герасимов, Н. В. Злобина ; под науч. ред. Б. И. Герасимова. – Тамбов : Изд-во Тамбов. техн. ун-та, 2006. – 108 с.
182. Хруцкий В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамюнов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.
183. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю.С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.
184. Чернуха И.М. Затраты на качество: убыток или прибыль? // Хранение и переработка сельхозсырья / И.М. Чернуха, Г.Ю. Макаренкова. – 2005. – № 6. – С. 12–15.
185. Чернявский Д.И. Управление качеством : учеб. пособие / Д.И. Чернявский, Л.В. Минкевич, Д.В. Рудаков. – Омск : Изд-во ОмГТУ, 2010. – 84 с.
186. Чеснокова Ж. А. Организация системы сбора информации о затратах на качество / Ж. А. Чеснокова, А.В. Бондарец // Современные проблемы науки и образования. – 2010. – № 5. – С. 89–93.
187. Шаманська І.О. Розвиток підприємств лікєро-горілчаної промисловості України [Електронний ресурс] / О. І. Шаманська // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – № 3. – С.126–130.

188. Шанк Дж. К. Стратегическое управление затратами. Новые методы увеличения конкурентоспособности ; пер. с англ. / Дж. К. Шанк, В. Говиндараджан. – СПб. : Бизнес Микро, 1999. – 288 с.
189. Шваб Л. І. Економіка підприємства : навч. посіб. – 3-є вид. – К. : Каравела, 2006. – 583 с.
190. Шевцов А.В. Экономика качества – важная часть бережливого производства / А.В. Шевцов. – Режим доступа : www.baikalcert.ru/New2611082.doc.
191. Шоттмиллер Дж. Затраты на качество стимулируют процессы непрерывного совершенствования // Методы менеджмента качества. – 2003. – № 2. – С. 4–9.
192. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 589 с.
193. Юрченко О.А. Методика внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності / О.А. Юрченко // Економічний часопис – XXI. – 2013. – № 1–2(2). – С. 52–56.
194. Ягмур К.А. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / К.А. Ягмур. – К., 2008. – 185 с.
195. Яценко В.М. Аналіз стану та розвиток лікеро-горілчаної та спиртової промисловості Черкаської області / В.М. Яценко, Є.В. Нагорний, В.С. Чубань // Наук. пр. Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Економічні науки : зб. наук. праць. – 2006. – Вип. 10. Ч. 2. – С. 328–333.
196. Feigenbaum A. V. Total quality control // Harvard Business Review. 1956. Vol. 34, N 6. P. 93–101.
197. The Development of Quality Management toward Customer Value Creation. Thesis for the degree of Doctor of Philosophy, Växjö University, Sweden. – 2008. URL : <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:205691/FULLTEXT01.pdf>.

198. Ishikawa K. What is Total Quality Control? The Japanese Way. Englewood Cliffs. – NJ : Prentice-Hall Inc., 1985. – P. 44–45.
199. Joseph G. Godfrey Juran's Quality Handbook / Joseph M., Juran A.B. McGraw-Hill, 1999. – 1730 c.
200. «Ukrainian horilka production», available at : <http://www.favor.com.ua/vote/products/ukrainian-vodka/?results=1> (Accessed 20 Feb 2016).

ДОДАТКИ

Структура та динаміка виробництва алкогольної та слабоалкогольної продукції в Україні, млн дал

Назва виробу	Роки																		
	1960	1980	Темп зростання у 1980 році, %	1990	Темп зростання у 1990 році, %	2000	Темп зростання у 2000 році, %	2010	Темп зростання у 2010 році, %	2011	Темп зростання, у 2011 році %	2012	Темп зростання, у 2012 році %	2013	Темп зростання у 2013 році, %	2014*	Темп зростання у 2014 році,	2015*	Темп зростання у 2015 році, %
Горілка та лікєро-горілочані вироби	16,3	34,6	112	30,9	-10	22,1	-28	42,5	92	45,4	7	45,3	-0,2	39,5	-12	32	-19	27,3	-15
Вино ігристе «Шампанське»	1,0	3,6	260	3,7	2,7	3,5	-5	4,2	20	3,7	12	3,3	-11	3,1	-6	2,6	-16	3,2	23
Коньяк	0,2	1,2	500	1,1	-8	1,4	27	3,5	150	4,7	34	4,6	-2	4,5	-2	2,6	-42	3	15
Пиво	52,2	133	255	138	3,75	131	-5	310	136	303	-3	297	-2	274	-8	242	-12	194	-20
Разом	69,7	172	-	174	-	158	-	360	-	357	-	350	-	321	-	279	-	227	-

* Без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини зони проведення антитерористичної операції.

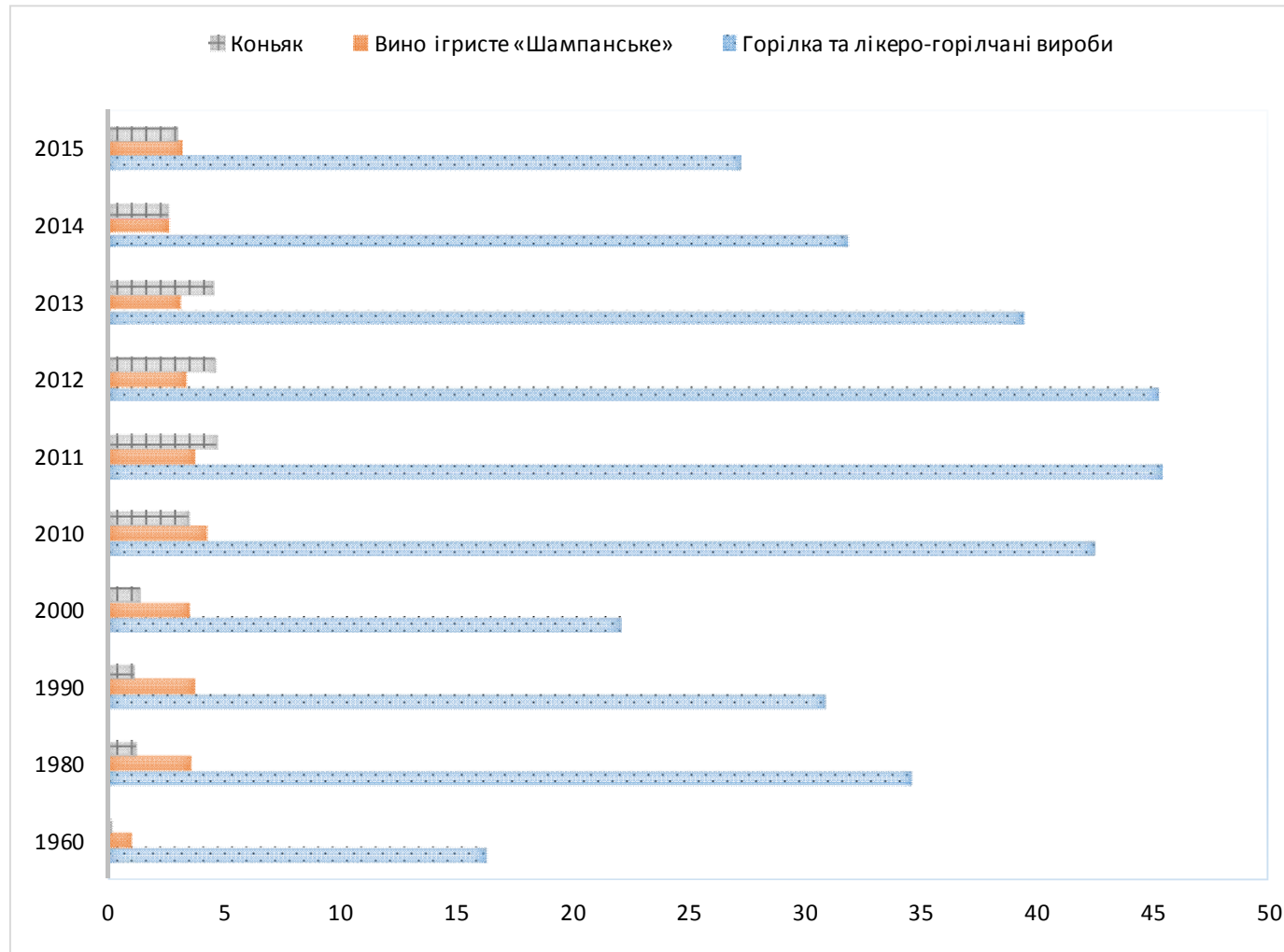


Рис. А.1. Динаміка виробництва алкогольних напоїв в Україні, млн дал

Продаж алкогольних напоїв України [155]

Назва виробів	Роки																
	1995	2000	Темп зростання, у 2000 році, %	2005	Темп зростання, у 2005 році, %	2010	Темп зростання у 2010 році, %	2011	Темп зростання, у 2011 році %	2012	Темп зростання у 2012 році, %	2013	Темп зростання, у 2013 році %	2014	Темп зростання у 2014 році, %	2015	Темп зростання у 2015 році, %
Горілка та лікеро-горілчані вироби, млн. дал	15	11	-26	19	72	18	-5	18	100	22	22	17	-22	14	17	10	-28
Слабоалкогольні напої, млн. дал	-	2	-	5	150	6	20	6	0	6	0	6	0	6	0	5	-16
Коньяк, млн. дал	0,6	0,9	50	2	122	3	50	3	0	3	0	3	0	3	0	2	-33
Вина ігристі (шампанське), млн.дал	1	2	100	4	100	4	0	4	0	4	0	4	0	3	-25	3	0
Пиво, млн.дал	36	28	-22	51	82	67	18	71	6	78	10	79	1	73	8	63	-14
В абсолютному алкоголі на одну особу, л	1,6	1,4	-	2,5	-	2,8	-	2,9	-	2,9	-	2,8	-	2,5	-	2,0	-

**Товарна структура роздрібного товарообороту підприємств в Україні
(на одну особу, грн)**

Товари	2012 рік	2013 рік	Темп зростання у 2013 році, %	2014 рік	Темп зростання у 2014 році, %	2015 рік	Темп зростання у 2015 році, %
М'ясо та птиця (свіжі та заморожені)	146,7	169,4	15	173,2	2	193,9	12
М'ясо копчене, солоне та ковбасні вироби	136,2	159,4	17	152,6	-4	177,6	16
Молоко та молочні продукти	117,0	136,5	17	146,7	7	168,2	15
Вироби цукрові кондитерські	107,8	119,8	12	156,1	30	195,0	25
Горілка та лікеро-горілчані вироби	155,1	163,0	5	161,6	-1	184,4	14
Пиво	106,9	116,3	9	129,1	11	160,5	24

Додаток В

Таблиця В.1

Обсяги експорту та імпорту горілки 2011–2015 рр., тис. дол. США

Країни	Експорт									Імпорт								
	Роки									Роки								
	2011	2012	Темп зростання у 2012 році, %	2013	Темп зростання у 2013 році, %	2014	Темп зростання у 2014 році, %	2015	Темп зростання у 2015 році, %	2011	2012	Темп зростання у 2012 році, %	2013	Темп зростання у 2013 році, %	2014	Темп зростання у 2014 році, %	2015	Темп зростання у 2015 році, %
СНД	58970	66811	13	74724	12	36525	-50	14054	-61	25485	28945	14	39150	35	22753	-42	635	-97
Європа	13435	11760	-12	10861	-8	9720	-10	8178	-16	9790	14373	47	15443	07	13745	-11	9238	-33
Азія	11267	9977	-13	10235	2	7721	-25	8066	5	27	27	0	549	1933	990	80	100	-90
Африка	3	66	2100	0,3	-99	11	3567	1	-90	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Америка	1441	1500	4	1481	-1	1322	-10	2204	67	-	10	-	494	4940	23	-95	2	-90
Всього:	85116	90114	-	97301	-	55299	-	32503	-	35302	43355	-	55636	-	37511	-	9975	-

Закінчення дод. В

Таблиця В.2

Обсяги експорту та імпорту лікєро-горілочаних виробів 2011-2015 рр., тис. дол. США

Країни	Експорт									Імпорт								
	Роки									Роки								
	2011	2012	Темп зростання у 2012 році, %	2013	Темп зростання у 2013 році, %	2014	Темп зростання у 2014 році, %	2015	Темп зростання у 2015 році, %	2011	2012	Темп зростання у 2012 році, %	2013	Темп зростання у 2013 році, %	2014	Темп зростання у 2014 році, %	2015	Темп зростання у 2015 році, %
СНД	3325	460	-76	81	-72	25	31	164	1056	6,4	51	696	367	620	21	-94	-	-
Європа	136	39	-70	24	-38	11	46		218	17595	21845	24	19215	-12	13779	-28	9212	-33
Азія	50	56	12	2	-96	3	150	30	1000	84	34	-60	466	1270	540	16	54	-90
Африка	-	-	-	-	-	-	-	-	-	252	423	68	541	28	113	-79	121	7
Америка	13	10	-23	145	1350	55	38	30	54	334	379	13	416	10	226	-46	760	236
Всього:	3524	565	-	2250	-	94	-	348	-	18271	22732	-	21005	-	14679	-	10147	-

Марки горілки – лідери світових продажів, млн коробок*

Марка горілки	Країна виробник	Приблизні продажі	Питома вага, %
Столична (Stolichnaya)	Росія	60,0	35
Московська (Moskovskaya)	Росія	35,0	20
Російська (Russkaya)	Росія	20,0	12
Виборова (Wyborowa)	Польща	18,1	10,6
Смірнофф (Smirnoff)	США	15,2	9
Абсолют (Absolut)	Швеція	5,8	3,4
Попов (Popov)	Великобританія	3,2	2
Коскенкорва (Koskenkorva)	Фінляндія	2,0	1,2
Гордон`с (Gordon`s)	США	2,0	1,2
Фінляндія (Finlandia)	Фінляндія	1,7	1
Мак-Кормік (McCormick)	США	1,7	1
Меджік Крістал (Magik Cristal)	Німеччина	1,5	0,9
Камчатка (Kamchatka)	Росія	1,2	0,7
Бертон (Barton)	США	1,2	0,7
Горбачьов (Gorbatschow)	Німеччина	1,2	0,7
Вольфшмідт (Wolfschmidt)	США	1,1	0,6
Немірофф (Nemiroff)	Україна	0,44	0,26
Разом:		171,24	100

*В 1 млн коробок по 2,4 галлона США горілки, що дорівнює близько 9,08 л. 1 галлон — 3,78 л.

Рейтинг окремих марок горілки в Україні 2015 рік

№	Бренди	Споживчі переваги	Оцінка за 5-бальною шкалою
1	Nemiroff	47,13%	5
2	«Хортиця»	31,42%	4,24
3	«Хлібний дар»	27,97%	3,67
4	«Мороша»	24,9%	2,74
5	Medoff	13,03%	1,9
6	«Житомирська на бруньках»	11,88%	1,85
7	«Первак»	11,88%	1,54
8	«Козацька рада»	11,11%	1,21
9	Green Day	10,34%	1,13
10	«Перша Гільдія»	6,9%	0,98
11	«Перепелка»	6,51%	0,95
12	«Шабо»	6,13%	0,81
13	«Львівська горілка»	4,98%	0,72
14	«Шустов»	5,75%	0,71
15	Helsinki	6,51%	0,65
16	«Байка»	3,83%	0,61
17	Status	4,21%	0,6
18	«Холодний яр»	4,98%	0,54
19	«Цельсій»	4,98%	0,52
20	Prime	4,6%	0,51

*Наведено перші 20 позицій з 53-х, проаналізованих в [2]

² «Ukrainian horilka production», available at: <http://www.favor.com.ua/vote/products/ukrainian-vodka/?results=1> (Accessed 20 Feb 2016).

ОПИТУВАЛЬНА АНКЕТА
щодо обліку витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції

РОЗДІЛ 1. ОСНОВНІ ВІДОМОСТІ ЩОДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Назва підприємства: _____

1. Які системи управління сертифіковані на підприємстві згідно вимогам:

- ISO 9001 «Система управління якістю»;
 ISO 14001 «Система управління навколишнім середовищем»;
 ISO 22000 «Система безпечності харчових продуктів»;

Ваш варіант: _____

2. Відповідальний працівник за якість продукції на підприємстві:

- Інженер з якості;
 Контролер з якості;
 Начальник відділу якості;

Ваш варіант _____

3. Чи запроваджений процесний підхід до управління якістю на Вашому підприємстві (так/ні)? _____

4. Які з перелічених нижче бізнес-процесів виокремлюються на Вашому підприємстві:

Бізнес-процеси управління	Основні бізнес-процеси	Процеси забезпечення
<input type="checkbox"/> Планування, аналіз та поліпшення	<input type="checkbox"/> Планування виробництва	<input type="checkbox"/> Виробнича інфраструктурою
<input type="checkbox"/> Внутрішній аудит	<input type="checkbox"/> Постачання (управління закупками)	<input type="checkbox"/> Охорона праці
<input type="checkbox"/> Управління персоналом	<input type="checkbox"/> Виробництво продукції	<input type="checkbox"/> Утилізація відходів (невідповідною продукцією)
<input type="checkbox"/> Управління безпечністю харчових продуктів	<input type="checkbox"/> Контроль якості готової продукції	<input type="checkbox"/> Контроль санітарного стану і особиста гігієна працівників
<input type="checkbox"/> Управління документацією та записами	<input type="checkbox"/> Коригувальні та запобіжні дії	<input type="checkbox"/> Управління транспортом
	<input type="checkbox"/> Збут продукції	<input type="checkbox"/> Управління енергоресурсами
Ваш варіант:	Ваш варіант:	Ваш варіант:

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

5. Чи ведеться на вашому підприємстві первинний облік витрат на забезпечення якості продукції (так/ні): _____
6. Які з регламентованих документів щодо обліку витрат на забезпечення якості розроблені на Вашому підприємстві:
- Наказ про облікову політику;
 - Положення про відділ бухгалтерії;
 - Графік документообороту;
 - Методичні рекомендації щодо обліку витрат на забезпечення якості;
 - Ваш варіант _____
7. Хто збирає інформацію про витрат на забезпечення якості на підприємстві:
- Інженер з якості
 - Контролер з якості
 - Начальник відділу якості
 - Працівник бухгалтерії
 - Така інформація не збирається на підприємстві
 - Ваш варіант _____
8. Чи ведеться на Вашому підприємстві поточний облік витрат на забезпечення якості продукції (так/ні)? _____
9. Чи передбачені додаткові рахунки (субрахунки) для обліку витрат на забезпечення якості у робочому плані рахунків Вашого підприємства (так/ні, вказати які): _____
10. Чи розподіляються на Вашому підприємстві витрати на забезпечення якості продукції:
- на попередження дефектів
 - на оцінку якості
 - на внутрішні дефекти
 - на зовнішні дефекти
 - Ваш варіант _____
11. Вкажіть частку кожного виду витрат (табл. 1) в загальній сумі витрат на забезпечення якості продукції:

Таблиця 1

Види витрат на забезпечення якості

	№	Види витрат	Частка, %	Рахунки для обліку витрат
Корисні	1	Витрати на оцінку якості (перед виробничу перевірку; вибір методу контролю; проміжний і вихідний контроль і випробування; оцінка запасів на складі; сертифікація та атестація продукції)		
	2	Витрати на проведення попереджувальних заходів (вхідний контроль сировини і матеріалів; планування робіт по покращенню якості; підготовка, навчання персоналу, складання робочих інструкцій; придбання вимірювальних засобів; технічне обслуговування обладнання; аналіз результатів цієї роботи)		
На усунення дефектів	3	Витрати на відмови, які виявилися всередині організації (брак; дефекти; псування продукції; заміна; переробка; ремонт; пошук і усунення неполадок; повторні випробування; простій; аналіз результатів)		
	4	Витрати на відмови, які виявилися після продажу (скарги покупців; гарантійне повернення; зниження сортності; втрати продаж; відкликання продукції)		
		Разом	100	

12. Частка витрат на забезпечення якості у загальному обсязі річних витрат Вашого підприємства _____%.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТА ВИТРАТ НА ЇЇ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

13. Чи складаються на Вашому підприємстві бюджети по витратам:
- 13.1. Загальний по підприємству (так/ні):
- 13.2. За підрозділами:
Лабораторія
- Відділ збуту
- Виробничий цех
- Відділ постачання
- Ваш варіант _____
- 13.3. За бізнес-процесами:
- Постачання
- Виробництво
- Збут
- Контроль якості продукції
- Ваш варіант _____
14. Чи складаються на Вашому підприємстві бюджети по витратам на забезпечення якості продукції:
- Окремим бюджетом;
- У складі основного бюджету
- Ваш варіант _____
15. Який з видів контролю за якістю продукції є на Вашому підприємстві:
- Зовнішній
- Внутрішній (технологічний)
16. Хто на Вашому підприємстві здійснює технологічний контроль якості продукції:
- _____
17. Чи здійснюється на Вашому підприємстві «економічний» контроль витрат на забезпечення якості продукції (так/ні)?
- _____
18. Яким відділ здійснює контроль витрати на забезпечення якості на Вашому підприємстві:
- Відділ бухгалтерії
- Відділ якості продукції
- Відділ економіки
- Ваш варіант _____

Список лікєро-горілочаних підприємств України, які взяли участь в анкетуванні

1. Лікєро-горілочаний завод «Хортиця»
2. Лікєро-горілочаний завод «Полтавський»
3. ТОВ «Національна горілочана компанія»
4. ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД»
5. Лікєро-горілочаний завод «PRIME»
6. Луцьке МПД
7. ПрАТ «Львівський лікєро-горілочаний завод»
8. ТОВ «Станіславська торгова компанія»
9. ТОВ «Золотоніський лікєро-горілочаний завод «Златогор»
10. ТОВ «НВП «ГЕТЬМАН»
11. ТОВ Лікєро-горілочаний завод «Арго»
12. ТОВ «Горобина»
13. ТзОВ «НВП «Абсолютний стандарт»
14. ДП «Житомирський лікєро-горілочаний завод»
15. ТОВ «СОТКА-7»

Результати анкетування лікєро-горілочаних підприємств України

Питання анкети	Лікєро-горілочані підприємства															Середнє значення,%	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
1. Які системи управління сертифіковані на підприємстві згідно вимогам?																	
▪ ISO 9001 «Система управління якістю»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100
▪ ISO 14001 «Система управління навколишнім середовищем»	+	-	-	+	+	+	+	-	-	+	+	-	+	-	-	-	53
▪ ISO 22000 «Система безпечності харчових продуктів»	+	-	-	+	+	-	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-	40
2. Відповідальний працівник за якість продукції на підприємстві?																	
▪ Інженер з якості	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	+	+	26	
▪ Контролер з якості	-	+	+	-	+	+	-	+	-	-	-	+	+	-	-	47	
▪ Начальник відділу якості	+	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	20	
▪ Завідувач лабораторією	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
3. Чи запроваджений процесний підхід на Вашому підприємстві (так/ні)?	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
4. Чи ведеться на Вашому підприємстві первинний облік витрат на забезпечення якості продукції?	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
5. Чи передбачені додаткові рахунки (субрахунки) для обліку витрат на забезпечення якості у робочому плані рахунків Вашого підприємства?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
6. Чи ведеться на Вашому підприємстві поточний облік витрат на забезпечення якості продукції?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
7. Які регламентуючі документи щодо обліку витрат на забезпечення якості є на Вашому підприємстві?																	
▪ Наказ про облікову політику	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Положення про відділ бухгалтерії	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Графік документообороту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Методичні рекомендації щодо обліку витрат на забезпечення якості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Ваш варіант	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
8. Хто збирає інформацію про витрат на забезпечення якості на підприємстві?																	
▪ Інженер з якості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Контролер з якості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Начальник відділу якості	+	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	27	

Закінчення дод. Д.1

Закінчення табл. Д.1

Питання анкети	Лікero-горілчані підприємства															Середнє значення,%	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15		
▪ Працівник бухгалтерії	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
▪ Така інформація не збирається на підприємстві	-	+	+	-	-	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	73	
▪ Виробнича лабораторія	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
9. Чи розподіляються на Вашому підприємстві витрати на забезпечення якості продукції?																	
▪ На попередження дефектів	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ На оцінку якості	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ На внутрішні дефекти	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ На зовнішні дефекти	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ Ваш варіант																	
10. Яка частка витрат на забезпечення якості у загальному обсязі річних витрат Вашого підприємства (%)?	17	10	8	15	12	14	20	16	5	15	10	10	5	16	11	12	
11. Вкажіть частку кожного виду витрат в загальному сумі витрат на забезпечення якості продукції																	
▪ Витрати на оцінку якості	70	55	40	65	50	45	62	50	65	48	65	30	37	52	41	52	
▪ Витрати на проведення попереджувальних заходів	20	30	50	25	35	40	31	37	22	30	24	52	42	31	38	34	
▪ Витрати на відмови, які виявилися всередині організації	7	10	10	9	12	11	4	8	7	15	9	9	17	14	14	10	
▪ Витрати на відмови, які виявилися після продажу	3	5	-	1	3	4	3	5	6	7	2	9	4	3	7	4	
12. Чи складаються на Вашому підприємстві бюджети?																	
▪ Загальний бюджет витрат по підприємству	+	+		+	+	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	40	
▪ Бюджет витрат за бізнес-процесами	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	13	
▪ Бюджет витрат за підрозділами	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	
13. Чи складаються на Вашому підприємстві бюджети по витратам на забезпечення якості продукції:																	
▪ Окремим бюджетом	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ У складі основного бюджету	+	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	27	
▪ Ваш варіант	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
14. Який з видів контролю за якістю продукції та витратами на її забезпечення здійснюється на Вашому підприємстві:																	
▪ Зовнішній контроль	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ Внутрішній (технологічний) контроль	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	100	
▪ Внутрішній (економічний) контроль	+	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	27	
15. Яким відділ здійснює контроль витрати на забезпечення якості на Вашому підприємстві:																	
▪ Відділ бухгалтерії	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
▪ Відділ якості продукції	+	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	27	
▪ Відділ економіки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

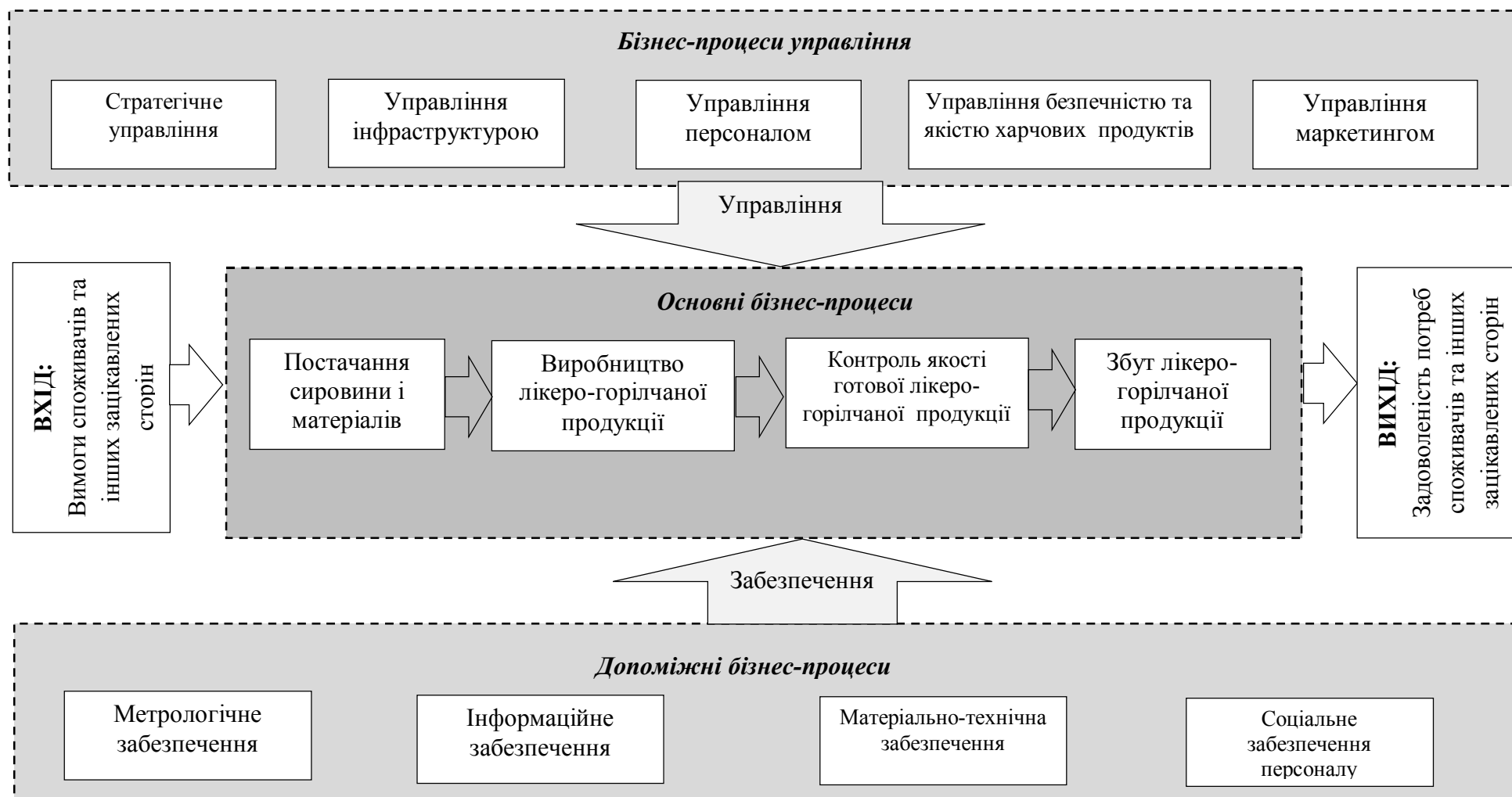


Рис. Е.1. Схема процесного підходу в системі управління якістю на лікєро-горілконому підприємстві

**Структура витрат на забезпечення якості лікєро-горілкової продукції
для бізнес-процесу «Виробництво»***

№ № пор.	Етапи технологічного процесу	Витрати на забезпечення якості лікєро-горілкової продукції	Вид витрат	
			за обсягом виробництва	за способом віднесенням на об'єкт витрат
1.	Підготовка води	• витрати на придбання фільтрів для очищення води	змінні	прямі
		• витрати на реактиви для лабораторних вимірювань води	змінні	прямі
		• витрати на оплату праці працівникам лабораторії	змінні	прямі
2.	Приготування водно- спиртової суміші	• витрати на перевірку міцності суміші лабораторією	змінні	прямі
		• витрати на перевірку осаду мінеральних часток та додаткова фільтрація (у разі появи браку)	змінні	прямі
		• витрати на оплату праці працівникам лабораторії	змінні	прямі
3.	Приготування купажу	• витрати на перевірку допоміжної сировини на перевищення вмісту токсичних елементів, пестицидів, мікотоксинів	умовно- постійні	прямі
		• витрати на фільтрацію цукрового сиропу	змінні	прямі
4.	Відстоювання	• витрати на перевірку помутніння напівфабрикатів і купажів	змінні	прямі
5.	Фільтрація	• витрати на фільтрацію купажу активованим вугіллям	змінні	прямі
		• витрати на фільтрацію купажу кварцовим піском	змінні	прямі
6.	Розлив та закупорюван- ня готової продукції	• витрати на забезпечення чистоти пляшок (миючі засоби)	змінні	прямі
		• витрати на забезпечення якості закупорювання пляшок та відсутності браку	змінні	прямі

*Джерело: авторська розробка..

Загальні та специфічні підходи до класифікації витрат*

Ознака класифікації витрат	Види витрат
Загальні підходи до класифікації витрат	
За способом перенесення вартості на продукцію	прямі, непрямі
За економічним змістом (елементи витрат)	матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація
За відношенням до обсягу виробництва	постійні, змінні
За місцем виникнення витрат	витрати виробництва, витрати цеху, витрат дільниці
За функціями управління	виробничі, комерційні, адміністративні
За календарними періодами	поточні, одноразові
В залежності від доцільності їх здійснення	продуктивні, непродуктивні
За складом	фактичні, планові (прогнози)
Специфічні підходи до класифікації витрат у системі управління якістю	
За цільовим призначенням	на оцінку, на забезпечення, на покращення
	на забезпечення необхідного рівня якості, на підвищення якості
	витрати на забезпечення необхідного рівня якості продукції згідно технічним умовам і стандартам, витрати на підвищення якості над рівнем технічних умов і стандартів, витрати на процес управління якістю продукції
За періодичністю	одноразові, поточні, додаткові
За методом визначення	метод прямого розрахунку, розрахунковий метод, комбінований метод
За місцем виникнення витрат	робоче місце, бригада, ділянка, підрозділ, цех
За джерелами фінансування	включаються до собівартості, відшкодовуються за рахунок прибутку
За стадіями життєвого циклу продукції	розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація, утилізація

*Джерело: узагальнено автором на основі [ПсБО, 6; 40; 44; 51; 105; 113; 118; 140; 146; 151; 156; 158; 183]

Нормативно-правові акти із забезпечення якості лікєро-горілочної продукції

№ пор.	Нормативний документ	Зміст документа	Вимоги щодо забезпечення якості продукції
Закони України			
1	Про безпеку та якість харчових продуктів: від 23.12.1997 № 771/97-ВР	Регулює відносини між органами виконавчої влади, виробниками, продавцями (постачальниками) та споживачами харчових продуктів і визначає правовий порядок забезпечення безпечності та якості харчових продуктів, що виробляються, знаходяться в обігу, імпортуються, експортуються	Ст.3 Держава забезпечує безпечність та якість харчових продуктів з метою захисту життя і здоров'я населення від шкідливих факторів, які можуть бути присутніми у харчових продуктах
2	Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення: від 24.02.1994 № 27	Регулює суспільні відносини, які виникають у сфері забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя, визначає відповідні права і обов'язки державних органів, підприємств, установ, організацій та громадян, встановлює порядок організації державної санітарно-епідеміологічної служби	Ст.11 Об'єкти державної санітарно-епідеміологічної експертизи: <i>продукція, напівфабрикати, речовини, матеріали використання, передача або збут яких може завдати шкоди здоров'ю людей</i>
3	Про стандартизацію: від 17.05.2001 № 2408-III	Встановлює правові та організаційні засади стандартизації в Україні і спрямований на забезпечення єдиної технічної політики у цій сфері	Ст.5 Метою стандартизації є інформування споживачів про якість продукції, процесів та послуг, підтримка розвитку і міжнародної конкурентоспроможності продукції та торгівлі товарами і послугами
4	Про метрологію та метрологічну діяльність: від 11.02.1998 № 113/98	Визначає правові основи забезпечення єдності вимірювань в Україні, регулює відносини у сфері метрологічної діяльності та спрямований на захист громадян і національної економіки від наслідків недостовірних результатів вимірювань	Ст.4 Державна метрологічна система створює необхідні засади для забезпечення єдності вимірювань у державі, а її діяльність спрямована на <i>забезпечення якості та конкурентоспроможності вітчизняної продукції</i> Ст. 20 Державний метрологічний контроль і нагляд стосовно засобів вимірювальної техніки та методик виконання вимірювань поширюється на вимірювання, результати яких використовуються під час контролю <i>якості та безпеки продуктів харчування</i>

*Продовження дод. К
Продовження табл. К.1*

№ пор.	Нормативний документ	Зміст документа	Вимоги щодо забезпечення якості продукції
5	Про підтвердження відповідності: від 17.05.2001 № 2406-III	Визначає правові та організаційні засади підтвердження відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління, персоналу та спрямований на забезпечення єдиної державної технічної політики у сфері підтвердження відповідності	Ст.4 Об'єктами підтвердження відповідності є продукція, <i>системи якості</i> , системи екологічного управління, персонал. Ст.13 Виробник зобов'язаний надавати постачальнику інформацію про <i>сертифікацію продукції</i> шляхом зазначення реєстраційних номерів сертифікатів відповідності в документах, згідно з якими передається відповідна продукція
6	Про захист прав споживачів: від 02.12.12 № 1	Регулює відносини між споживачами товарів, робіт і послуг та виробниками і продавцями товарів, виконавцями робіт і наданих послуг різних форм власності, встановлює права споживачів, а також визначає механізм їх захисту та основи реалізації державної політики у сфері захисту прав споживачів	Ст.4 Споживачі під час придбання, замовлення або використання продукції, яка реалізується на території України, для задоволення своїх особистих потреб мають право на: належну <i>якість продукції</i> . Ст.6 2) Продавець (виробник, виконавець) на вимогу споживача зобов'язаний надати йому документи, які підтверджують належну <i>якість продукції</i>
7	Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: від 04.09.2014 № 481/95-ВР	Визначає основні засади державної політики щодо регулювання виробництва, експорту, імпорту, оптової і роздрібною торгівлі спиртом етиловим, коньячним і плодовим, спиртом етиловим ректифікованим виноградним, спиртом етиловим ректифікованим плодовим, спиртом-сирцем виноградним, спиртом-сирцем плодовим, алкогольними напоями та тютюновими виробами, забезпечення їх високої якості та захисту здоров'я громадян, а також	Ст.8 Суб'єкти господарювання, виробничі цехи, дільниці, лабораторії та інші структурні підрозділи, які здійснюють виробництво і контроль за виробництвом <i>алкогольних напоїв</i> підлягають обов'язковій атестації на відповідність вимогам, що встановлені чинними законодавчими актами України щодо

*Продовження дод. К
Продовження табл. К.1*

№ пор.	Нормативний документ	Зміст документа	Вимоги щодо забезпечення якості продукції
		посилення боротьби з незаконним виробництвом та обігом алкогольних напоїв і тютюнових виробів на території України	забезпечення життя та здоров'я людей, охорони навколишнього природного середовища, повного технологічного циклу виробництва <i>алкогольних напоїв</i> за технологією, а також відповідність санітарним, пожежним, екологічним нормам і правилам
8.	Про ліцензування певних видів господарської діяльності від 6.08.2014 №1775-14	визначає види господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню, порядок їх ліцензування, встановлює державний контроль у сфері ліцензування, відповідальність суб'єктів господарювання та органів ліцензування за порушення законодавства у сфері ліцензування	Ст.9 відповідно до спеціальних законів ліцензуванню підлягають такі види господарської діяльності: 9) виробництво і торгівля спиртом етиловим, коньячним і плодовим, <i>алкогольними напоями</i> та тютюновими виробами
Накази Держспоживстандарту України			
9	Правила обов'язкової сертифікації алкогольних напоїв: від 13.09.1996 № 379	Правила обов'язкової сертифікації алкогольних напоїв встановлюють порядок та вимоги до проведення обов'язкової сертифікації алкогольних напоїв із вмістом етилового спирту понад 1,2 відсотка в державній системі сертифікації УкрСЕПРО. Спрямовані на подальше вдосконалення лікеро-горілчаних виробів.	Визначає: порядок відбору зразків продукції (п.2.4.3); умови фінансування передачі та зберігання зразків продукції у випробувальну лабораторію та органи сертифікації (п.2.4.3); порядок передачі і повернення зразків підприємствам-виробникам органом сертифікації (п.2.4.12-2.4.14); порядок здійснення атестації виробництва (п.2.5.); порядок сертифікації системи якості (п.2.6); порядок здійснення технологічного нагляду за сертифікацією продукції під час виробництва та припинення дії сертифікату (п.2.11)

*Закінчення дод. К
Закінчення табл. К.1*

№ пор.	Нормативний документ	Зміст документа	Вимоги щодо забезпечення якості продукції
10	Про затвердження переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні №28 від 01.02.2005	Визначає лікero-горілчану продукцію, як таку, що підлягає обов'язковій сертифікації	Горілки, горілки особливі, лікero-горілчані та інші алкогольні напої (п.12.7.)
Декрети Кабінету міністрів України			
11	Про стандартизацію і сертифікацію від 10.05.1993 № 46-93	Декрет визначає правові та економічні основи систем стандартизації та сертифікації, встановлює організаційні форми їх функціонування на території України.	Обов'язкова сертифікація в усіх випадках повинна включати перевірку та випробування продукції для визначення її характеристик і подальший державний технічний нагляд за сертифікованою продукцією (ст.15, п.2)
Постанови Кабінету Міністрів України			
12	Про утворення Державного підприємства спиртової та лікero-горілчаної промисловості	Підвищення ефективності функціонування державних підприємств спиртової та лікero-горілчаної промисловості, вдосконалення системи управління у зазначеній галузі	
Регламенти			
13	Технічний регламент на виробництво горілок, горілок особливих і лікero-горілчаних напоїв (ТРУ 18.5084-96),	Головний нормативний документом, який є основою для виробництва лікero-горілчаної продукції. Розроблений Держхарчопромом України та Українським науково-дослідним інститутом спирту і біотехнології продовольчих товарів (УкрНДІ спиртбіопром), базується на чинному в Україні законодавстві, Угоді про технічні бар'єри в торгівлі Світової організації торгівлі, директивах та регламентах Європейського Союзу	Розділ 2., п.2.1 Виробники лікero-горілчаної продукції зобов'язані постійно працювати над удосконаленням технологічних процесів, повинні використовувати новітні технології, які усувають або знижують дію шкідливих факторів виробничого середовища, зменшують теплоенергетичні витрати та собівартість продукції, поліпшують якість кінцевої продукції.

Товариство з обмеженою відповідальністю
«ЛВН ЛІМІТЕД»
назва підприємства

НАКАЗ № 1

Від _____ 2016 р.

ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА
НА 2016 р.

1. Об'єктами бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості є основні бізнес-процеси:
 - 1) постачання;
 - 2) виробництво;
 - 3) контроль якості готової продукції;
 - 4) збут.
2. Відповідальними підрозділами за якість продукції є центри якості:

Основні бізнес-процеси із забезпечення якості продукції

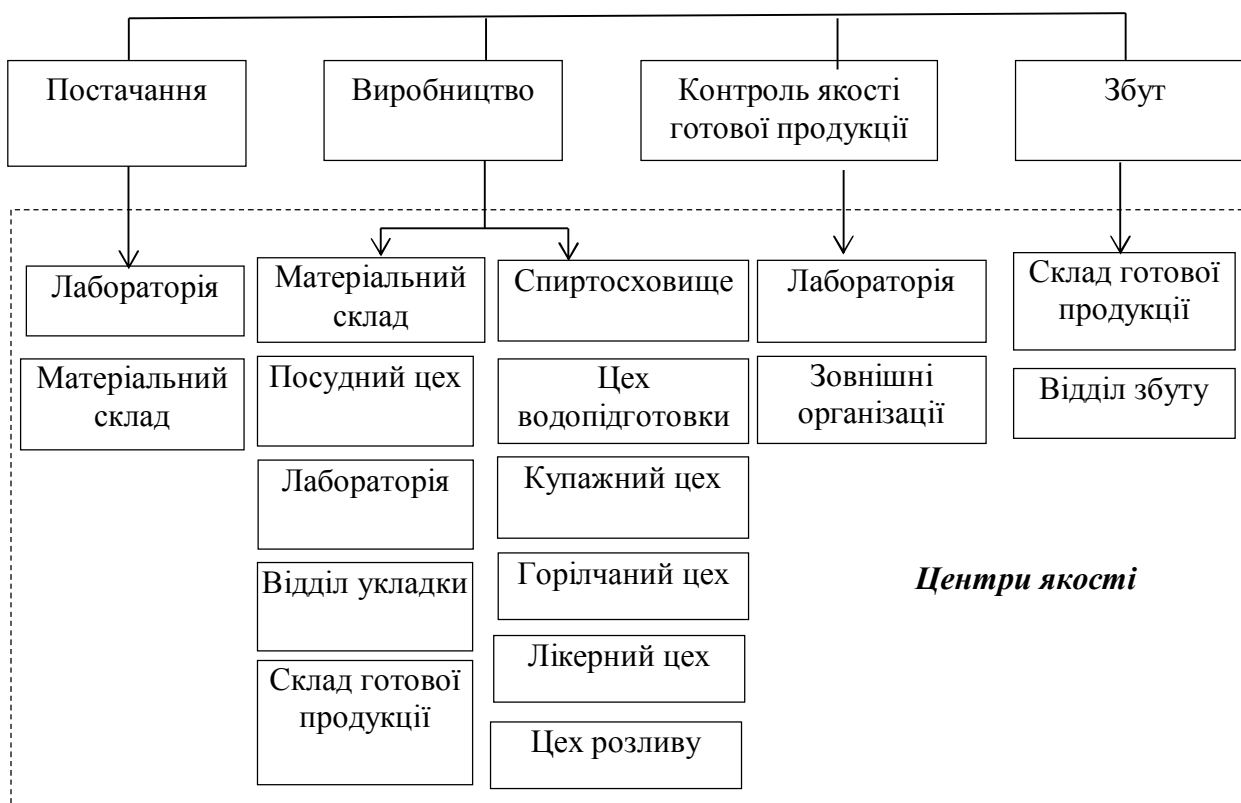


Рис. 1. Структурні підрозділи (центри якості) підприємства, які беруть участь у забезпеченні якості продукції

3. Ознаки групування витрат на забезпечення якості включають:
 - 1) витрати за бізнес-процесами;
 - 2) витрати за центрами якості;
 - 3) витрати за призначенням (попередження, оцінка внутрішні та зовнішні дефекти).

4. Запропонована класифікація витрат на забезпечення якості продукції була покладена в основу організації поточного обліку в системі рахунків бухгалтерського обліку:
 - групування витрат за бізнес-процесами реалізовано за допомогою синтетичних рахунків: субрахунках першого порядку: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут»;
 - за центрами якості: субрахунки другого порядку;
 - за призначенням: субрахунки третього порядку.
5. Для групування в обліку витрат на забезпечення якості продукції за призначенням до рахунків їх синтетичного обліку відкриваються субрахунки:
 - 00 «Витрати, непов'язані із забезпеченням якості продукції»;
 - 01 «Витрати на попередження»;
 - 02 «Витрати на оцінку»;
 - 03 «Витрати через внутрішні дефекти»;
 - 04 «Витрати через зовнішні дефекти».
6. Базою розподілу непрямих витрат на забезпечення якості продукції (центр якості «лабораторія») синтетичний рахунок 91, субрахунок 91.1.2 «витрати на попередження» між бізнес-процесами є кількість заходів з перевірки якості сировини, напівфабрикатів та виготовленої продукції.
7. Типова кореспонденція рахунків табл. 1 (приклад бізнес-процес «Постачання»).

Таблиця 1

Бухгалтерський облік витрат на забезпечення якості лікєро-горілочної продукції*

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1. Бізнес-процес «Постачання»		
Витрати на ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, яке використовується для контролю якості сировини (здійснені сторонніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.1.1	63, 20.0
Витрати на повірку (калібрування), ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені підрозділом (працівниками) підприємства. <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>		65, 66
Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів. <i>Первинний документ: записи в лабораторних журналах, акт руху проб спирту</i>	91.1.2	20
Витрати на амортизацію лабораторного обладнання		131

Джерело: авторська розробка.

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ
ЩОДО ОБЛІКУ, ПЛАНУВАННЯ ТА КОНТРОЛЮ
ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ПІДПРИЄМСТВ ЛІКЕРО-ГОРІЛЧАНОЇ ГАЛУЗІ**

1. Загальна частина

- 1.1. Методичні рекомендації з обліку, планування (бюджетування) та контролю витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілчаної галузі (далі - Методичні рекомендації) розроблені відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. № 996 "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (зі змінами та доповненнями), та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи (далі - підприємства).
- 1.2. Витрати на забезпечення якості продукції – це витрати підприємства на заходи, спрямовані на формування якісних властивостей продукції протягом операційного циклу відповідно до споживчих потреб та технологічних норм.
- 1.3. Метою обліку витрат на забезпечення якості продукції є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат, пов'язаних із забезпеченням якості продукції, як основа для їх узагальнення, а також бюджетування і контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів за бізнес-процесами та центрами якості.
- 1.4. Дані обліку витрат використовуються для узагальнення витрат та аналізу їх планових показників, визначення результатів діяльності центрів якості та бізнес-процесів підприємства, ефективності заходів спрямованих на забезпечення якості продукції.
- 1.5. Планування (бюджетування) витрат на забезпечення якості продукції спрямоване на забезпечення найбільш ефективного використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів під час основних бізнес-процесів з метою економії ресурсів відповідно до технологічних умов.

Продовження дод. Л.1

- 1.6. Контроль витрат на забезпечення якості продукції здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених технологічних і економічних заходів, спрямованих на забезпечення якості продукції лікєро-горілочаних підприємств.

2. Витрати на забезпечення якості продукції

- 2.1. Об'єктами бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості є основні бізнес-процеси:
- 5) постачання;
 - 6) виробництво;
 - 7) контроль якості готової продукції;
 - 8) збут.
- 2.2. До витрат на бізнес-процес «постачання» відносять: витрати на здійснення вхідного контролю якості сировини, матеріалів і комплектуючих виробів, а також транспортно-заготівельні витрати.
- 2.3. До витрат на бізнес-процес «виробництво» відносять: витрати на здійснення контролю якості технологічного процесу та перевірки якості напівфабрикатів; контролю показників якості продукції під час її внутрішньозаводського транспортування, зберігання та пакування.
- 2.4. До витрат на бізнес-процес «контроль якості готової продукції» відносять: витрати на здійснення перевірки відповідності показників якості продукції вимогам технічної документації.
- 2.5. До витрат на бізнес-процес «збут» відносять: витрати на забезпечення якості продукції під час її доставки споживачу та реалізації (зовнішні втрати внаслідок відмов).
- 2.6. Відповідальними підрозділами за якість продукції є центри якості (примірний перелік наведений у Додатку 1).
- 2.7. Витрати центрів якості є прямими до відповідних бізнес-процесів або непрямими (наприклад, витрати центру якості «лабораторія»).
- 2.8. Залежності від призначення у складі витрат на забезпечення якості розрізняють витрати на:
- 1) попередження;
 - 2) оцінка;
 - 3) внутрішні дефекти;
 - 4) зовнішні дефекти.
- 2.9. До витрат на попередження включаються: повірка та налагодження лабораторного приладдя; вхідний контроль сировини і матеріалів.

Продовження дод. Л.1

- 2.10. До витрат на оцінку включаються: вартість контролю якості продукції, проб, які проводяться у процесі виробництва та після його завершення, зразків напівфабрикатів та готової лікєро-горілочаної продукції.
- 2.11. До витрат на внутрішні дефекти включаються: витрати, які мають місце на виробничому підприємстві у зв'язку з виявленою невідповідністю напівфабрикатів та продукції. Вони виникають у процесі виробництва лікєро-горілочаної продукції, насамперед, на виправлення браку (додаткова фільтрація напівфабрикату, заміна пляшки, додатковий процес закупорювання) або на списання невивправного браку.
- 2.12. До витрат на зовнішні дефекти включаються: витрати, які виникають за межами виробничих підприємств в результаті виявлення невідповідності якості продукції. До такої групи відносять витрати внаслідок повернення продукції торговельними підприємствами у разі незадовільної якості лікєро-горілочаного продукту або пошкодження його зовнішнього вигляду.
- 2.13. Основою для організації обліку витрат на забезпечення якості продукції є наступні ознаки їх групування:
- 4) за бізнес-процесами;
 - 5) за центрами якості;
 - 6) за призначенням.

3. Облік витрат на забезпечення якості продукції

- 3.1. Облік витрат на забезпечення якості продукції повинен забезпечувати оперативне, достовірне та повне надходження інформації щодо кількості та вартості використаних матеріальних, трудових та грошових ресурсів (витрат) по підприємству в цілому, за бізнес-процесами, окремими структурними підрозділами (центрами якості) та призначенням.
- 3.2. Для організації обліку витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами використовуються синтетичні рахунки (субрахунки першого порядку) для:
- бізнес-процесу «Постачання»: 91 «Загальновиробничі витрати»;
 - бізнес-процесу «Виробництво»: 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 91 «Загальновиробничі витрати»;

Продовження дод. Л.1

- бізнес-процесу «Контроль якості готової продукції»: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут»;
 - бізнес-процесу «Збут»: 901 «Собівартість реалізованої продукції», 93 «Витрати на збут».
- 3.3. Для організації обліку витрат на забезпечення якості продукції за центрами якості до рахунків їх синтетичного обліку відкриваються субрахунки другого порядку (з примірним переліком):
- 1 «Лабораторія»;
 - 2 «Матеріальний склад»;
 - 3 «Спиртосховище»;
 - 4 «Цех водопідготовки»;
 - 5 «Купажний цех»;
 - 6 «Горілчаний цех»;
 - 7 «Лікерний цех»;
 - 8 «Цех розливу»;
 - 9 «Посудний цех»;
 - 10 «Відділ укладки»;
 - 11 «Склад готової продукції»;
 - 12 «Зовнішні організації»;
 - 13 «Відділ збуту».
- 3.4. Для організації обліку витрат на забезпечення якості продукції за призначенням до рахунків їх синтетичного обліку відкриваються субрахунки третього порядку:
- 0 «Витрати, непов'язані із забезпеченням якості продукції»;
 - 1 «Витрати на попередження»;
 - 2 «Витрати на оцінку»;
 - 3 «Витрати через внутрішні дефекти»;
 - 4 «Витрати через зовнішні дефекти».
- 3.5. Базою розподілу непрямих витрат на забезпечення якості продукції (наприклад, витрат центру якості «лабораторія») між бізнес-процесами є кількість виконаних технологічних операцій (заходів) для перевірки якості сировини, напівфабрикатів та виготовленої продукції.
- 3.6. Типова кореспонденція рахунків обліку витрат на забезпечення якості продукції наведена у Додаток 2.

4. Методичні підходи до узагальнення витрат на забезпечення якості продукції

- 4.1. Узагальнення витрат на забезпечення якості продукції здійснюється шляхом поєднання методу узагальнення витрат за бізнес-процесами та за призначенням (Додаток 3).
- 4.2. До елементу витрат «на оплату праці» включаються: оплата праці працівників лабораторії, нарахування на заробітну плату.
- 4.3. До елементу витрат «на засоби праці» включається амортизація лабораторного приладдя.
- 4.4. До елементу витрат «на матеріальні ресурси» включаються: вартість використаної сировини для перевірки, вартість реактивів.
- 4.5. До елементу витрат «на створення умов праці» включаються: витрати на створення умов праці у лабораторії та виробничих цехах, вартість спецодягу працівників.

5. Основні принципи бюджетування витрат на забезпечення якості продукції

- 5.1. Бюджетування витрат на забезпечення якості продукції є важливою складовою частиною розроблення економічно обґрунтованих бізнес-планів.
- 5.2. Бюджетування необхідне для аналізу витрат за бізнес-процесами та центрами якості в попередньому періоді. Для аналізу беруться дані обліку і звітності, нормативно-правові акти, матеріали спостережень, вивчення та узагальнення результатів вжитих підприємством заходів. Одержані результати використовуються для розробки заходів щодо економії витрат та підвищення ефективності заходів із забезпечення якості продукції в плановому періоді.
- 5.3. Основою для визначення планових показників витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами та за центрами якості є технологічні карти, де за статтями витрат на підставі переліку передбачених в технології робіт, встановлених норм витрачених матеріальних та інших ресурсів, нормативів витрат праці та використання основних засобів визначається загальна сума витрат на забезпечення якості.
- 5.4. В процесі планування витрат на забезпечення якості продукції враховується вплив основних техніко-економічних факторів, таких як забезпечення якості виробництва (вчасна перевірка якості та регенерація фільтрів, обладнання тощо), впровадження прогресивних

Продовження дод. Л.1

технологій, проведення заходів щодо підвищення якості продукції (в результаті виявленого браку продукції в процесі виробництва), раціональне використання матеріальних і фінансових ресурсів, застосування прогресивних форм організації та оплати праці.

- 5.5. Планувати витрати на забезпечення якості продукції за:
- центрами якості (Додаток 4);
 - бізнес-процесами (Додаток 5).

6. Внутрішній контроль витрат на забезпечення якості продукції

- 6.1. Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення необхідно здійснювати за технологічним та економічним напрямками.
- 6.2. Здійснення внутрішнього контролю за технологічним напрямком передбачає контроль показників якості продукції відповідно до технологічних норм виготовлення лікєро-горілкової продукції.
- 6.3. Внутрішній контроль за економічним напрямком здійснюється з метою зіставлення витрат фактичних з плановими, аналізу причин їх відхилень, попередження виникнення непередбачених витрат у майбутньому.
- 6.4. Результати контролю необхідно відображати у відповідному звіті (Додаток 6).

Продовження дод. Л.1

Додаток 1

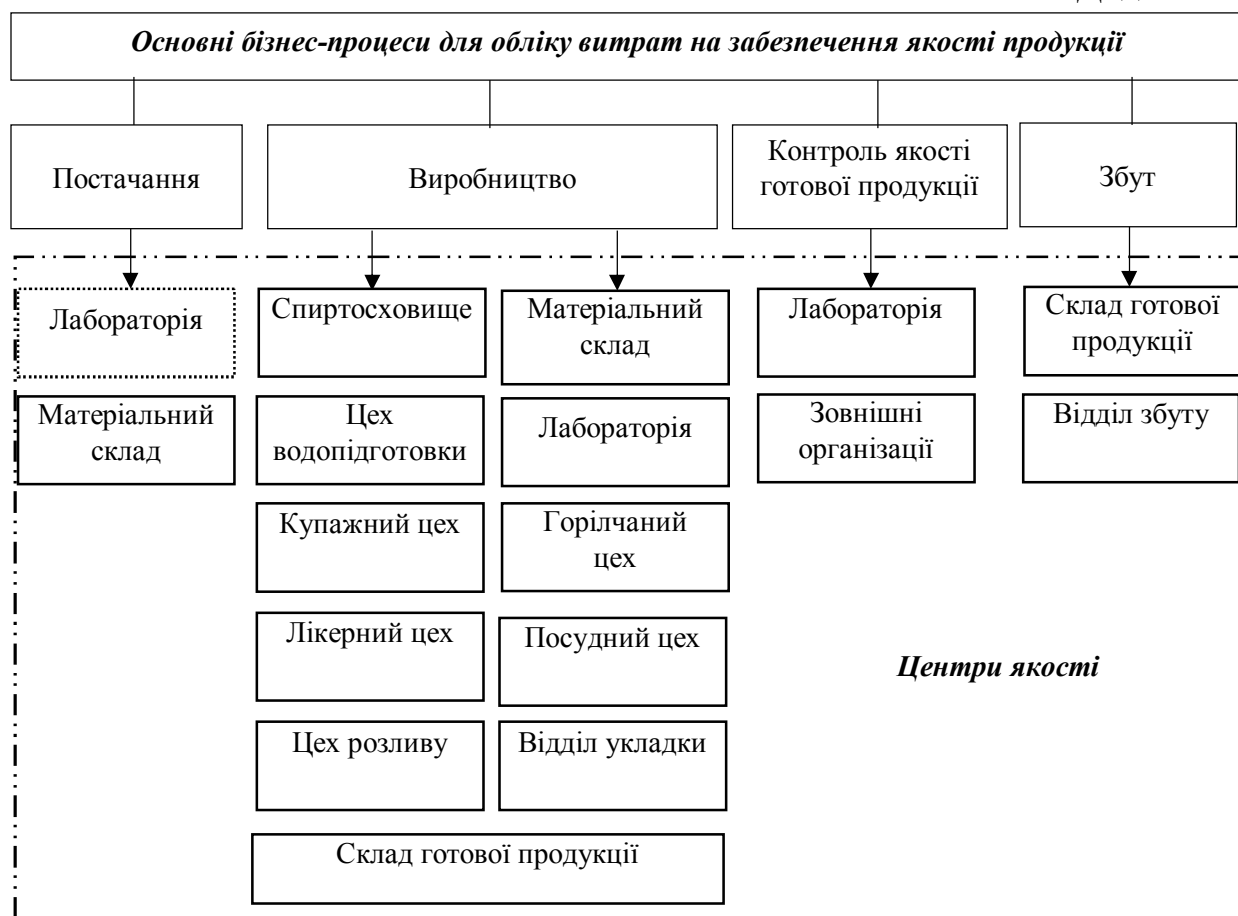


Рис. 1. Бізнес-процеси та центри якості, які беруть участь у забезпеченні якості продукції

Продовження дод. Л.1

Додаток 2

Таблиця 1

Бухгалтерський облік витрат на забезпечення якості лікєро-горілкової продукції

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Бізнес-процес «Постачання»		
Витрати на ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, яке використовується для контролю якості сировини (здійснені сторонніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.1.1	63, 20.0
Витрати на повірку (калібрування), ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені підрозділом (працівниками) підприємства. <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>		65, 66
Витрати на вхідний контроль сировини і матеріалів. <i>Первинний документ: записи в лабораторних журналах, акт руху проб спирту</i>	91.1.2	20
Витрати на амортизацію лабораторного обладнання		131
Бізнес-процес «Виробництво»		
Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції. <i>Первинний документ: договір, акт наданих послуг</i>	91.2-10.1	63, 68
Витрати на навчання та підвищення кваліфікації виробничого персоналу з питань забезпечення якості продукції (власними силами). <i>Первинний документ: наказ, табель, акт виконаних робіт</i>		66, 65
Витрати на проведення атестації виробничої лабораторії. <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.1.1	68, 39
Витрати на регенерацію або придбання нових фільтрів. <i>Первинний документ: накладна</i>	20.1.1	63
Витрати на здійснення контролю процесу виробництва, проведення випробувань напівфабрикатів працівниками лабораторії. <i>Первинний документ: записи в технологічних та лабораторних журналах, акт руху проб спирту</i>	23.1.2	65, 66
Витрати на амортизацію лабораторного обладнання	91.1.2	131
Витрати на виправлення браку, виявленого у виробництві. <i>Первинний документ: акт про брак, накладна-вимога на відпуск сировини і матеріалів; табель обліку робочого часу</i>	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3	20.0, 65, 66
Вартість браку. <i>Первинний документ: накладна-вимога на відпуск сировини і матеріалів</i>	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3	23.0

Продовження дод. Л.1

Закінчення табл.1

Вартість виправленого браку. <i>Первинний документ: акт виправлення браку</i>	23.0*	24.5.3, 24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
Вартість остаточного (невиправного) браку (не включає вартість тари багаторазового використання). – списання невивправного браку; – списання вартості невивправного браку з вини конкретної особи. <i>Первинний документ: акт про брак</i>	901	24.5.3,24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
	375, 947	24.5.3,24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
Вартість браку у зв'язку з використанням неякісної сировини чи матеріалів, одержаних від постачальника. <i>Первинний документ: акт про брак</i>	374	24.5.3,24.6.3, 24.7.3, 24.8.3
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»		
Вартість готової продукції, переданої на випробування та атестацію. <i>Первинний документ: накладна</i>	93.1.2	26.0
Витрати на випробування готової продукції (виконується зовнішніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.11.2	63, 68
Повернення готової продукції у виробництво <i>Первинний документ: акт на виправлення браку</i>	23.0	26.0
Витрати на сертифікацію готової продукції (виконується зовнішніми організаціями). <i>Первинний документ: акт виконаних робіт</i>	91.11.2	63,68
Бізнес-процес «Збут»		
Витрати на забезпечення якісного пакування, зберігання і транспортування готової продукції. <i>Первинний документ: таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість оплати праці (матеріально відповідальних осіб)</i>	93.12.1	20.0, 22, 65, 66
Втрати внаслідок виявлення покупцем низької якості продукції. Повернення продукції. (Червоне сторно) <i>Первинний документ: претензійний лист</i>	901.13.4	26
Втрати внаслідок виявлення / виникнення невідповідностей під час зберігання, відвантаження та транспортування продукції <i>Первинний документ: акт про псування та бій ТМЦ</i>	93.12.3, 93.13.3	26

Продовження дод. Л.1
Додаток 3
Таблиця 2

Узагальнення витрат на забезпечення якості за бізнес-процесом «Постачання»

Економічні елементи витрат	Профілактика		Оцінка		Сума, грн.	Дефекти внутрішні		Дефекти зовнішні		Сума, грн.
	Види витрат	Сума, грн.	Види витрат	Сума, грн.		Види витрат	Сума, грн.	Види витрат	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Бізнес-процес «Постачання»										
Витрати на оплату праці	витрати на оплату праці та нарахування ЄСВ працівникам лабораторії для проведення вхідного контролю сировини і матеріалів					витрати на оплату праці для проведення повторного контролю та випробувань				
Витрати на засоби праці	витрати на забезпечення працівників засобами праці; витрати на повірку лабораторних приладів; витрати на амортизацію лабораторного обладнання					витрати на амортизацію обладнання для додаткового випробування; витрати на ремонт лабораторного обладнання у разі несправності				
Витрати на матеріали	вартість сировини для перевірки якості		вартість реагентів для проведення лабораторних досліджень			перевитрати матеріалу для додаткових перевірок і випробувань				
Витрати на створення умов праці	витрати на компенсацію за роботу, що не відповідають санітарним нормам; витрати на спецодяг; витрати на попередження та профілактику травматизму і професійних захворювань.									
Витрати на профілактику:			Витрати на оцінку:			Витрати на внутрішні дефекти:		Витрати на зовнішні дефекти:		
Ціна відповідності процесу						Ціна невідповідності процесу				

Продовження дод. Л.1

Додаток 4

Таблиця 3

**Бюджет витрат на забезпечення якості продукції за центрами якості,
грн на 1000 пляшок**

Центр якості		«Лабораторія»				
Відповідальна особа		Завідувач лабораторії: Паламарчук О.Я				
Вид витрат	Стаття бюджету	Сума, грн на 1000 пляшок				
		201 р.	I кв.	II кв.	III кв.	IV кв.
Бізнес-процес «Постачання»						
1.1.1	Вартість перевірки лабораторного обладнання					
1.1.2	Вартість реактивів для проведення вхідного контролю сировини і матеріалів					
	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень					
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії					
	Нарахована амортизація лабораторного обладнання					
<i>Усього за бізнес-процесом</i>						
Бізнес-процес «Виробництво»						
2.1.2	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень в процесі виробництва					
	Вартість реактивів для проведення перевірки напівфабрикату					
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії					
	Нарахована амортизація лабораторного обладнання					
<i>Усього за бізнес-процесом</i>						
Бізнес-процес «Контроль якості готової продукції»						
3.1.2	Вартість зразків, витрачених при проведенні лабораторних досліджень готової продукції					
	Витрати на оплату праці персоналу лабораторії					
	Вартість реактивів для проведення перевірки готової продукції					
<i>Усього за бізнес-процесом:</i>						
<i>Усього за центром якості</i>						

Продовження дод. Л.1

Додаток 5

Таблиця 4

**Бюджет витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесом,
грн на 1000 пляшок**

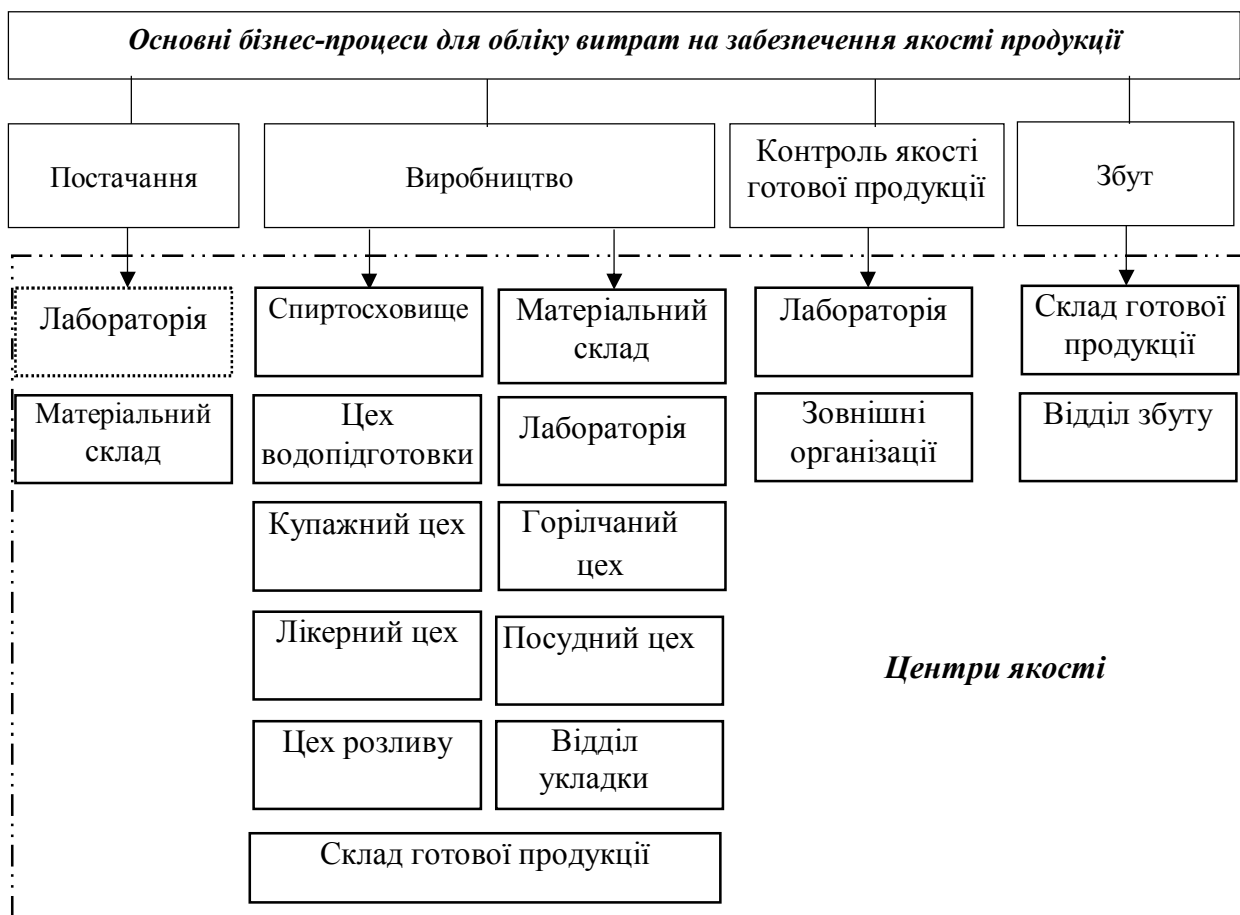
Бізнес-процес		«Постачання» (1)				
Центр якості		лабораторія (1.1); матеріальний склад (1.2)				
Відповідальні особи		завідувач лабораторією: Соколов І.І. завідувач матеріальним складом: Механіч П.П.				
Підрозділ	Вид витрат	Стаття бюджету	Сума, у грн. на 1000 пляшок			
			201_рік	I кв.	II кв.	III кв.
1.1	Лабораторія					
	1.1.1	Вартість повірки лабораторного обладнання				
	1.1.2	Вхідний контроль сировини і матеріалів: • вартість реактивів • витрати на оплату праці персоналу лабораторії • нарахована амортизація лабораторного обладнання				
		Разом за центром якості:				
1.2	Матеріальний склад					
	1.2.1	Витрати на зберігання сировини і матеріалів				
		Разом за центром якості:				
		Всього за бізнес-процесом:				

Закінчення дод. Л.1

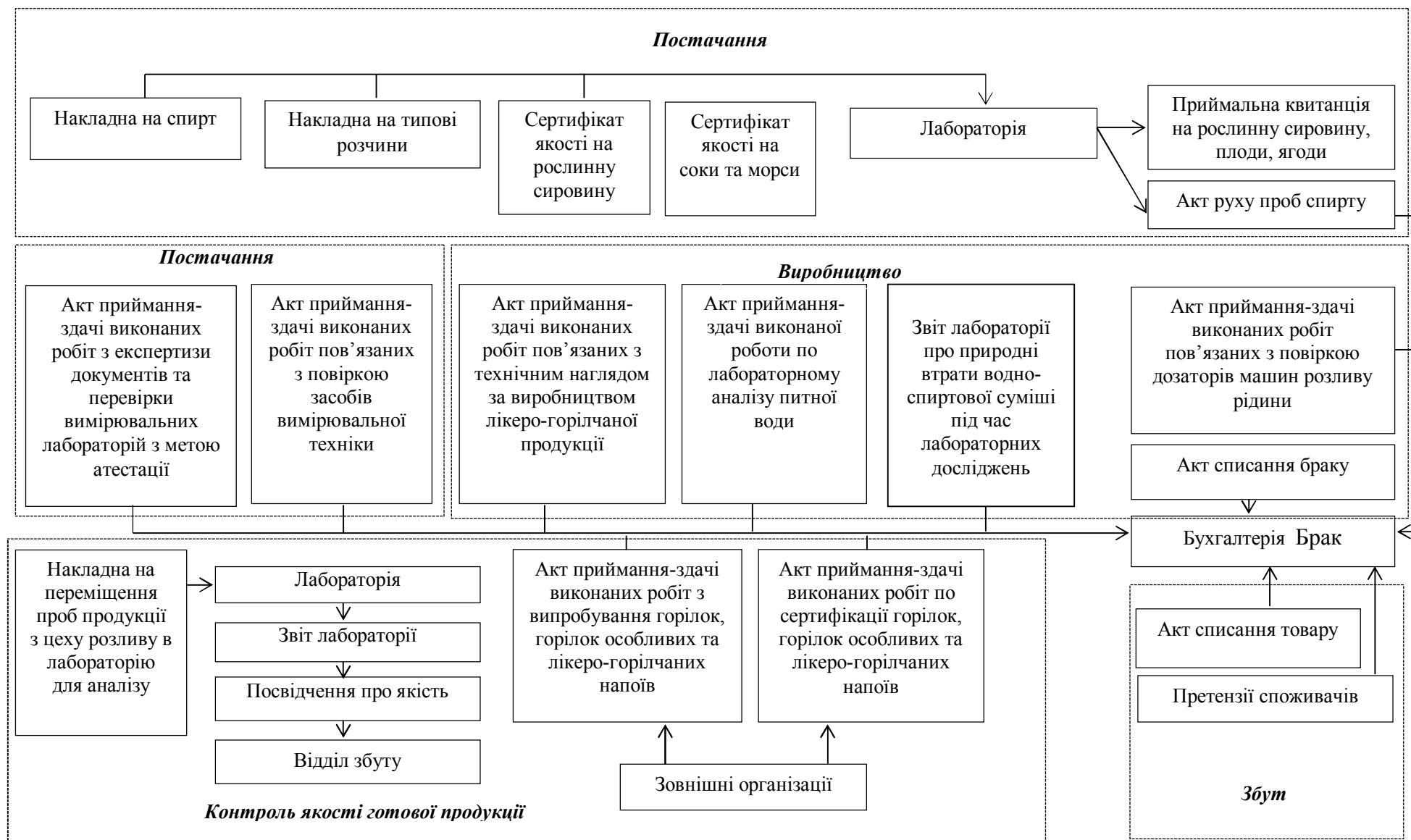
Додаток 6
Таблиця 5

**Звіт про результати контролю якості продукції та витрати на її
забезпечення за центрами якості
в межах бізнес-процесу «Виробництво» за місяць**

Центр якості	Технологічний контроль		Економічний контроль			
	Показники		План	Факт	Показники	
	Назва показника	Стан			Абсолютне відхилення, грн	Відносне відхилення, %
Бізнес-процес «Виробництво»						
Цех водопідготовки	Фізико-хімічні Безпеки	+ +				
Санепідем-служба	Фізико-хімічні	+				
Цех виробництва горілки	Органолептичні Фізико-хімічні Безпеки	+ + +				
Лабораторія	Органолептичні Фізико-хімічні Безпеки	+ + +				
Очисне відділення	Фізико-хімічні	+				
Цех тари	Візуальний контроль	+				
Цех розливу	Візуальний контроль	+				
Разом за бізнес-процесом:						



*Рис. М.1. Об'єкти обліку витрат на забезпечення якості продукції
на лікєро-горілчаному підприємстві*



**Склад витрат на забезпечення якості лікєро-горілочаної продукції
за методом калькуляції ПОД (на технологічних процесах виробництва)***

№ пор.	Технологічні процеси	Витрати внутрішньогосподарської діяльності			Зовнішні втрати
		Профілактика	Оцінка	Дефекти	
1	Підготовка сировини :				
1.1	Підготовка води	витрати на фільтрацію води (витрати на дослідження води СЕС)	- витрати на з/п працівників лабораторії; - витрати на реагенти	витрати на засоби для додаткової фільтрації води	–
1.2	Підготовка спирту	витрати на перевірку спирту (вхідний контроль); витрати на забезпечення якості метрологічних приладів.	витрати на з/п працівників лабораторії; витрати на реагенти	–	–
1.3	Підготовка цукрового сиропу	витрати на фільтраційні засоби для фільтрації цукрового сиропу		–	–
1.4	Підготовка допоміжної сировини	витрати на перевірку сировини на вміст токсичних елементів, пестицидів, мікротоксинів (вхідний контроль)	витрати на з/п працівників лабораторії; витрати на реагенти	–	повернення постачальнику
2	Підготовка матеріалів (пляшка, ковпачки, етикетки)	витрати на перевірку склотари, ковпачків витрати на миючі засоби, дезінфекція	–	витрати у разі склобою	витрати у разі виявлення браку вхідних матеріалів
3	Змішування спирту з водою	витрати на перевірку міцності; витрати на перевірку осаду; забезпечення якості метрологічних приладів	витрати на з/п працівників лабораторії; витрати на реагенти	витрати на додаткову фільтрацію	–

Закінчення дод. П
Закінчення табл. П.1

№ пор.	Технологічні процеси	Витрати внутрішньогосподарської діяльності			Зовнішні втрати
		Профілактика	Оцінка	Дефекти	
4	Купаж (додавання допоміжної сировини)	–	витрати на оцінку правильності змішування інгредієнтів згідно рецептури	витрати на брак	–
5	Відстоювання (для лікєро-горілчаних напоїв)	витрати на перевірку помутніння напівфабрикатів	–	витрати на додаткову фільтрацію	–
6	Фільтрація купажу	витрати на фільтрацію активованим вугіллям; витрати на фільтрацію кварцовим піском; витрати на додаткові фільтрації (на вибір підприємства)	витрати на перевірку продукції; витрати на реагенти; витрати на з/п працівників лабораторії	витрати на додаткову фільтрацію продукції, у разі невідповідності	–
7	Розлив та закупорювання готової продукції	витрати на візуальний контроль відсутності браку під час розливу та закупорювання пляшок	–	витрати на невірний брак	–
8	Упаковка та здача на склад	–	витрати на випробування та сертифікацію продукції	витрати у разі невідповідності якості продукції встановленим вимогам	–
9	Збут готової продукції	–	–	витрати під час доставки продукції покупцям	витрати у разі повернення продукції

*Джерело: авторська розробка.

Інтеграція методу ПОД та узагальнення витрат на забезпечення якості за бізнес-процесом «Постачання»

Економічні елементи витрат	Профілактика		Оцінка		Сума, грн	Дефекти внутрішні		Дефекти зовнішні		Сума, грн
	Види витрат	Сума, грн	Види витрат	Сума, грн		Види витрат	Сума, грн	Види витрат	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Бізнес-процес «Постачання»										
1. Витрати на оплату праці	витрати на оплату праці та нарахування ЄСВ працівникам лабораторії для проведення вхідного контролю сировини і матеріалів	5602,03	-	0	5602,03	витрати на оплату праці для проведення повторного контролю та випробувань	0	-	0	0
2. Витрати на засоби праці	витрати на забезпечення працівників засобами праці; витрати на повірку лабораторних приладів; витрати на амортизацію лабораторного обладнання	2950,17	-	0	2950,17	витрати на амортизацію обладнання для додаткового випробування; витрати на ремонт лабораторного обладнання у разі несправності	410,00	-	0	410,00
3. Витрати на матеріали	вартість сировини для перевірки якості	0	вартість реагентів для проведення лабораторних досліджень	1629,67	1629,67	перевитрати матеріалу для додаткових перевірок і випробувань	0	-	0	0

*Закінчення дод. Р
Закінчення табл. Р.1*

Економічні елементи-витрат	Профілактика		Оцінка		Сума, грн	Дефекти внутрішні		Дефекти зовнішні		Сума, грн
	Види витрат	Сума, грн	Види витрат	Сума, грн		Види витрат	Сума, грн	Види витрат	Сума, грн.	
4. Витрати на створення умов праці	витрати на компенсацію за роботу, що не відповідають санітарним нормам; витрати на спецодяг; витрати на попередження та профілактику травматизму і професійних захворювань.	0	-	0	0	-	0	-	0	0
Витрати на профілактику:		8552,2	Витрати на оцінку:	1629,67		Витрати на внутрішні дефекти:	410,00	Витрати на зовнішні дефекти:	0	
Ціна відповідності процесу		10182,14				Ціна невідповідності процесу	410,00			

Методи калькулювання витрат на забезпечення якості [46]

№ пор.	Групування витрат за методами	Методи оцінки витрат			Примітки
		ПОД	по процесах	внаслідок низької якості	
1	витрати на профілактику	в			попередження дефектів
2	витрати на оцінювання	в			випробування, контроль, обстеження продукції
3	витрати пов'язані з дефектами	в/з			витрати, які виникають під час, після виробництва та під час реалізації продукції
4	вартість відповідності		в		повне задоволення споживача без зміни процесу
5	вартість невідповідності		в/з		повне задоволення споживача за рахунок покращення процесу
6	Матеріальні втрати			в/з	витрати зовнішні та внутрішні внаслідок дефектів
7	Нематеріальні втрати			в/з	зниження продуктивності праці, скорочення об'єму збуту

з - зовнішні витрати
в - внутрішні витрати

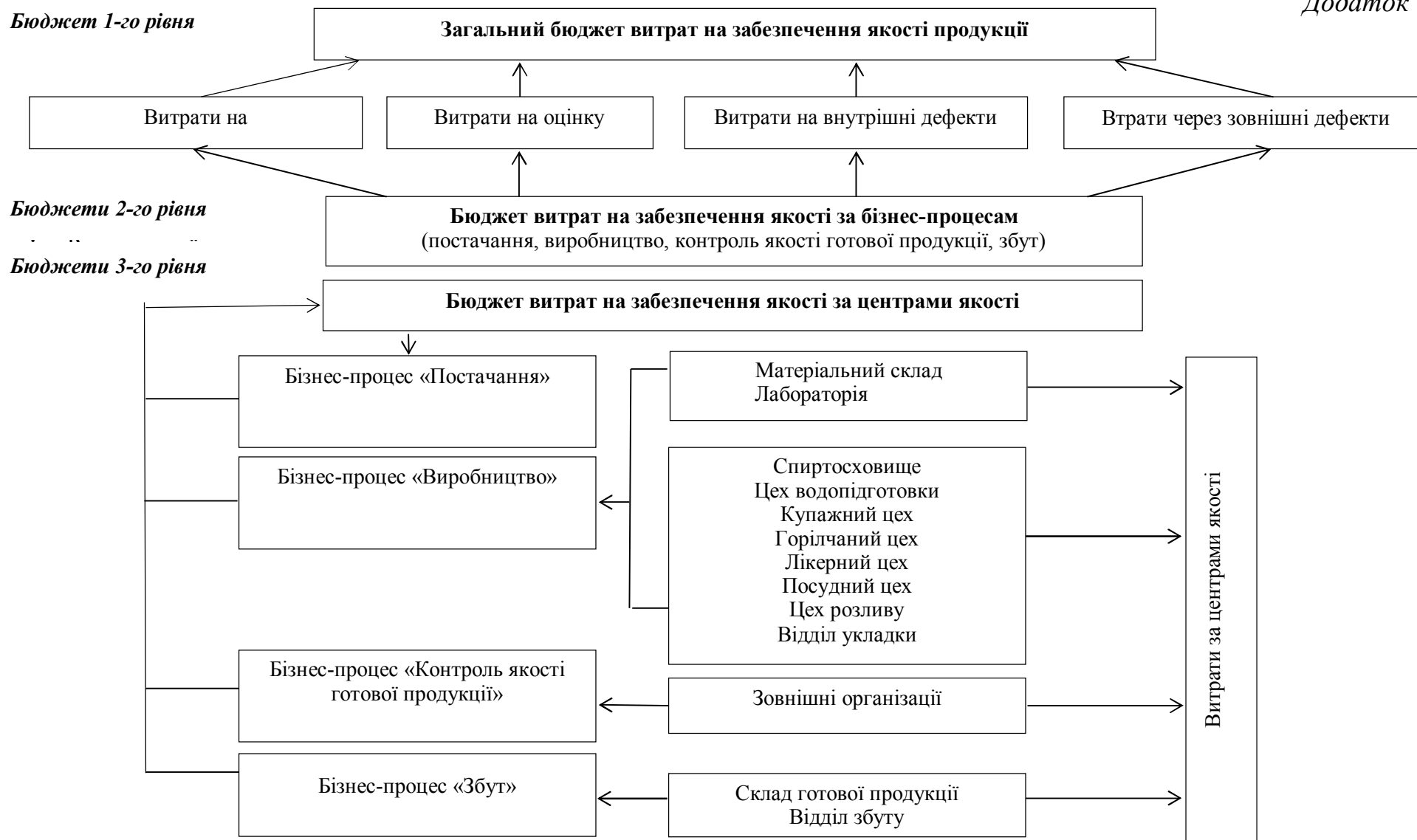


Рис. Т.1. Схема консолідації бюджетів витрат на забезпечення якості продукції на лікєро-горілчаному підприємстві



ТОВ «СОТКА-7»
Код 31255289

Товариство з обмеженою відповідальністю
«СОТКА -7»

21100, Україна, м. Вінниця, вул. Нансена, 7, тел/факс: +38 (0432) 267-004, e-mail: sotka@svitonline.com

Вих.№ 82 від "30" 06 2016Р.

ДОВІДКА

про експериментальне впровадження результатів
дисертаційного дослідження Бондар Тетяни Леонідівни

Довідка видана аспіранту Київського національного торговельно-економічного університету Бондар Тетяні Леонідівні щодо апробації та набуття практичного втілення в діяльність ТОВ «СОТКА-7» наукових розробок за темою дисертаційної роботи «Облік витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікеро-горілчаної галузі» зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

На підприємстві запроваджуються запропоновані автором дисертації методичні рекомендації щодо обліку витрат на забезпечення якості продукції. Їх впровадження сприятиме отриманню достовірної інформації про витрати на забезпечення якості продукції з урахуванням необхідного рівня їх деталізації та структури за бізнес-процесами, центрами якості, включаючи статті, елементи та групи витрат, які характеризують ефективність процесів із забезпечення якості виготовленої продукції.

Директор ТОВ «СОТКА-7»



Т.Н. Бездітна

12.05.2016р
N30-17/0692

ДОВІДКА

**про експериментальне впровадження результатів дисертаційної роботи
Бондар Тетяни Леонідівни**

на тему:

«Облік витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілочної галузі»

Довідка видана аспіранту кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету Бондар Тетяни Леонідівни в тому, що наукові розробки за темою дисертаційної роботи «Облік витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілочної галузі» зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) пройшли апробацію та набули практичного втілення в діяльності **ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД»**.

З метою надання управлінню повної та достовірної інформації про витрати на забезпечення якості у практику діяльності підприємства запроваджено наступні науково-практичні розробки дисертантки:

- систему бюджетів витрат на забезпечення якості продукції, таких як: бюджети за бізнес-процесами та центрами якості, що дозволить планувати фінансово-господарську діяльність підприємства у сфері якості продукції та оптимізувати використання ресурсів на її забезпечення;
- методику оцінки вартості якості на основі процесного підходу, що дозволить визначити вартість якості кожного процесу і допоможе встановити відхилення фактичних витрат від встановлених норм витрат по кожному процесу.

**Радник директора
ТОВ «ЛВН ЛІМІТЕД»**



В.З. Кіпіш



ДЕРЖАВНЕ УПРАВЛІННЯ СПРАВАМИ
Державне підприємство «Житомирський лікєро-горілочний завод»

10008, УКРАЇНА, м. Житомир, вул. Святослава Ріхтера, 38 e-mail: zlgz@lgz.com.ua
р/р №2600501524042 у відділенні «Укресімбанку» м. Житомира МФО 311324, ЗКПО 00375504
тел.(0412) 43-03-77, факс 43-03-76, 43-03-80

05.10.2016 № 1-705

ДОВІДКА

про експериментальне впровадження результатів дисертаційної роботи
Бондар Тетяни Леонідівни
**на тему: «Облік витрат на забезпечення якості
продукції підприємств лікєро-горілочної галузі»**

Довідка видана аспіранту кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету про те, що наукові розробки за темою дисертації «Облік витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікєро-горілочної галузі» зі спеціальності 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) набудуть практичного втілення в діяльності ДП «Житомирський лікєро-горілочний завод».

В фінансово-господарській діяльності підприємства буде використана методика внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення на основі процесного підходу.

Запропонована методика дозволить здійснювати контроль якості продукції, використання ресурсів на її забезпечення; порівняти фактичні показники з плановими; знизити частку втрат від дефектів та оптимізувати * витрати за бізнес-процесами і центрами якості.

Генеральний директор



М.І.Кучер



**МІНІСТЕРСТВО
АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ ТА
ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ**

Мінагрополітики

вул. Хрещатик, 24, м. Київ, 01001
тел. 226-25-39, факс 278-76-02
web: www.minagro.gov.ua
код ЄДРПОУ 37471967
e-mail: info@minagro.gov.ua

**MINISTRY
OF AGRARIAN POLICY AND
FOOD OF UKRAINE**

Minagropolicy

24, Khreshchatyk str., Kyiv 01001
tel. +380-44/226-25-39
fax +380-44/278-76-02
web: www.minagro.gov.ua
e-mail: info@minagro.gov.ua

11.08.2016 № 37-32-3-16 / 12698 На № _____ від _____

**Аспіранту Київського
національного торгівельного-
економічного університету**

Бондар Т.Л.

ДОВІДКА

**про практичне впровадження результатів дисертаційної роботи
Бондар Тетяни Леонідівни,
аспірантки кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного торговельно-економічного університету
на тему: «Облік витрат на забезпечення якості продукції
підприємств лікєро-горілкової галузі»**

Результати дисертаційного дослідження Бондар Тетяни Леонідівни мають як наукове, так і прикладне значення та взяті до уваги Міністерством аграрної політики та продовольства України з метою вдосконалення системи обліку на лікєро-горілкової підприємствах України. Заслужують на підтримку пропозиції автора щодо впровадження на лікєро-горілкової підприємствах методики оцінки вартості якості продукції, яка дозволить визначати вартість якості по кожному бізнес-процесу, оцінити ефективність здійснених витрат на її забезпечення, допоможе встановити відхилення фактичних витрат від встановлених норм витрат по кожному бізнес-процесу та підприємстві в цілому. Представляє інтерес запровадження центрів якості як структурних підрозділів, відповідальних за якість продукції, та основи ідентифікації витрат, їх обліку, контролю і аналізу.

Актуальними для подальшого вдосконалення системи обліку на лікєро-горілкової підприємствах є впровадження процесного підходу. У роботі дисертантки запропоновано структуру бізнес-процесів для лікєро-горілкової підприємств, що враховує особливості технологічного процесу й операційного

циклу на підприємствах галузі, для бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції. Це забезпечить можливість ідентифікувати продуктивні і непродуктивні витрати на забезпечення якості продукції, створити необхідну інформаційну базу для їх планування, контролю, аналізу та коригування, за допомогою якої, як результат дозволить менеджерам підприємства приймати рішення у сфері якості з урахуванням об'єкту управління, яким у даному випадку будуть витрати за процесами та місцями (центри якості) забезпечення якості.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету.

Директор Департаменту продовольства



М. Мороз



**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
ІНСТИТУТ ПРОДОВОЛЬЧИХ РЕСУРСІВ**

вул. М.Раскової, 4а, м. Київ, Україна, 02660, тел./факс: (044) 517-02-28, тел. 517-17-37
E-mail: dir@ipr.net.ua, dir.ipr@ukr.net Код ЄДРПОУ 00419880

2 червня 2016 № 138 - 3/88 На № _____ від _____
Спеціалізованій вченій раді Д 26.055.01
Київського національного торговельно-
економічного університету

Щодо *впровадження* *результатів*
дисертаційної роботи

ДОВІДКА

**про практичне впровадження результатів дисертаційної роботи
Бондар Тетяни Леонідівни
«Облік витрат на забезпечення якості продукції підприємств лікеро-
горілчаної галузі»**

Результати дисертаційного дослідження Бондар Т.Л. мають науково-теоретичне й прикладне значення та взяті до уваги Інститутом продовольчих ресурсів НААН України з метою розробки рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку на лікеро-горілчаних підприємствах України.

Рекомендується до впровадження опрацьована автором модель обліку на основі процесного підходу, яка є результатом аналізу кращої світової практики. Такий підхід, на відміну від усталених концепцій, дає можливість впроваджувати модель обліку за бізнес-процесами, що підвищує ефективність системи обліку та управління на основі тісної співпраці фахівців з обліку та управління.

У цьому контексті також можуть бути використані пропозиції Бондар Т.Л. щодо впровадження на лікеро-горілчаних підприємствах України підходів до групування витрат на забезпечення якості на основі переліку об'єктів обліку витрат за бізнес-процесами та центрами якості лікеро-горілчаного підприємства; складання бюджетів витрат за бізнес-процесами та центрами якості; оцінки вартості якості лікеро-горілчаної продукції; внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції з урахуванням їх виробничої специфіки.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету.

Заступник директора з наукової роботи
д.т.н., проф., член-кореспондент НААН

Юрченко Н.С.
517-17-37

Л.Хомічак



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ-156, 02156, тел. (044) 513-23-09, факс: (044) 544-39-74, 544-74-14
e-mail: knteu@knteu.kiev.ua, код ЄДРПОУ 01566117

23.05.2016 № 1695/20
На № _____

ДОВІДКА

Бондар Тетяна Леонідівна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету дійсно з I кв. 2015 р. бере участь у виконанні науково-дослідної роботи «Облік і аудит соціальної відповідальності підприємства» (термін виконання теми: I кв. 2015 р. – IV кв. 2018 р.).

Номер державної реєстрації НДР 0115U000248.

Особистий внесок Бондар Тетяни Леонідівни:

- систематизовано законодавчо-нормативну базу обліку витрат на забезпечення якості продукції;
- розроблено методичні підходи до бюджетування витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами та центрами якості.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету.

Проректор
з наукової роботи



С.В. Мельниченко

Фокіна М.В.
тел. (044) 531-49-73



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Кіото, 19, м. Київ-156, 02156, тел. (044) 513-23-09, факс: (044) 544-39-74, 544-74-14
e-mail: knteu@knteu.kiev.ua, код ЄДРПОУ 01566117

23.05.2016 № 1694/20

На № _____ **ДОВІДКА**

Бондар Тетяна Леонідівна, аспірант кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету дійсно з I кв. 2014 р. по IV кв. 2014 р. брала участь у виконанні науково-дослідної роботи «Управлінський облік в галузях національної економіки» (термін виконання теми: I кв. 2010 р. – IV кв. 2014 р.).

Номер державної реєстрації НДР 0112U000634.

Особистий внесок Бондар Тетяни Леонідівни:

- узагальнено та доповнено класифікацію витрат на забезпечення якості продукції як об'єкта обліку та внутрішнього контролю;
- удосконалено організацію і методику обліку витрат на забезпечення якості продукції.

Довідка видана для подання до спеціалізованої вченої ради Д 26.055.01 Київського національного торговельно-економічного університету.

**Проректор
з наукової роботи**



С.В. Мельниченко

Фокіна М.В.
тел. (044) 531-49-73



Міністерство освіти і науки України
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ВІННИЦЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ

21050 м. Вінниця вул. Соборна, 87 тел./факс +38 (0432) 56-26-94
www.vtei.com.ua e-mail: secretarvtei@ukr.net

24.04.2016 № 60.01.01-42/16
На № _____

Спеціалізованій вченій раді Д 26.055.01
Київського національного
торговельно-економічного університету

ДОВІДКА

Видана Бондар Тетяні Леонідівні, аспіранту кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету про те, вона дійсно з I кв. 2012 р. по IV кв. 2014 р. брала участь у виконанні науково-дослідної роботи «Удосконалення організації управлінського обліку на лікєро-горілчаному підприємстві» (термін виконання теми: I кв. 2012 р. – IV кв. 2014р.).

Номер державної реєстрації НДР 0112U000696.

Особистий внесок Бондар Тетяни Леонідівни:

– уточнено визначення поняття «витрати на забезпечення якості» з урахуванням його економіко-правового змісту та структури системи управління якістю;

– визначено структуру бізнес-процесів для бухгалтерського обліку витрат на забезпечення якості продукції.

Т.в.о. директора ВТЕІ КНТЕУ

Л.Б. Мартинова

Виконавець:
Бондар С.Д.
тел. (0432) 53-04-32