

РОЗДІЛ 6. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ COST ANALYSIS FOR PRODUCT QUALITY ASSURANCE

УДК 658.56:657

DOI: <https://doi.org/10.32843/bses.44-15>

Бондар Т.Л.

к.е.н., доцент кафедри
обліку та оподаткування
Вінницький торговельно-економічний
інститут
Київського національного торговельно-
економічного університету

Ковальчук К.М.

завідувач відділу економічних
досліджень
Вінницький науково-дослідний
експертно-криміналістичний центр
Міністерства внутрішніх справ України

Bondar Tetyana

Vinnitsia Trade and Economic Institute
Kyiv National University
of Trade and Economics

Kovalchuk Kateryna

Vinnitsia Scientific-Forensic
Expert Center
Ministry of Internal Affairs of Ukraine

У статті розглянуто складники організації економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції. Визначено напрям здійснення аналізу витрат та охарактеризовано етапи його проведення на основі процесного підходу з урахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств. Розглянуто вплив такого напряму під час аналізу витрат на якість окремих бізнес-процесів у розрізі технологічних етапів виробництва і реалізації продукції. За допомогою такого методу можна прослідкувати всі витрати, які виникають під час бізнес-процесу. Проведений аналіз літературних джерел за темою дослідження та основної діяльності сільськогосподарських підприємств дав можливість виділити основні бізнес-процеси, кожен з яких відіграє конкретну роль у загальному механізмі забезпечення якості продукції. Запропоновано форму звіту щодо аналізу витрат на забезпечення якості продукції, що дасть змогу визначити ефективність бізнес-процесів.

Ключові слова: витрати на забезпечення якості, економічний аналіз, бізнес-процес, сільськогосподарські підприємства, етапи аналізу.

В статье рассмотрены составляющие организации экономического анализа затрат на обеспечение качества продукции. Определено направление осуществления анализа затрат и охарактеризованы этапы его проведения на основе процессного подхода с учетом специфики деятельности сельскохозяйственных предприятий. Рассмотрено влияние такого направления анализа затрат на качество отдельных бизнес-процессов в их разрезе технологических этапов производства и реализации продукции. С помощью такого метода можно проследить все расходы, которые возникают во время бизнес-процесса. Проведенный анализ литературных источников по теме исследования и основной деятельности сельскохозяйственных предприятий позволил выделить основные бизнес-процессы, каждый из которых играет определенную роль в общем механизме обеспечения качества продукции. Предложена форма отчета по анализу затрат на обеспечение качества продукции, что позволит определить эффективность бизнес-процессов.

Ключевые слова: затраты на обеспечение качества, экономический анализ, бизнес-процесс, сельскохозяйственные предприятия, этапы анализа.

The article discussed the components of economic analysis of the cost of product quality assurance, in particular: the objects of analysis, sources of information and the task of analyzing costs by business processes. The article also identifies the stages of economic analysis, namely: the preparatory stage, at which the monthly collection of data on the cost of quality assurance in the relevant units (where they occur); analytical stage, which involves choosing the direction of analysis after receiving all the necessary information. The latter is the final stage of the organization of economic analysis at the enterprise involves conducting a deeper study and generalization of reserves for improving the quality of products by business processes. Also, at this stage, they present to the management the results of the analysis, reflected in the relevant documents, make decisions (at the level of departments, responsible persons, enterprises) on the need to perform corrective and preventive actions to ensure product quality. The direction of carrying out the cost analysis is defined and the stages of its implementation are characterized on the basis of the process approach, taking into account the specific activity of agricultural enterprises. The advantage of this direction is the analysis of costs for the quality of individual business processes, in the context of technological stages of production and sale of products. With this method, you can track all expenses that occur during the business process. Based on the analysis of literary sources on the topic of research and the main activities of agricultural enterprises were identified the main business processes, each of which plays a specific role in the overall mechanism for ensuring product quality. Organization of product quality management involves the interconnection of these processes, which is a prerequisite for obtaining the desired result. The proposed form of the report on the analysis of costs of product quality assurance by business processes using cost type, in our opinion, allows to determine the efficiency of business processes, to control the use of resources, to optimize costs without reducing the quality of final products.

Key words: cost of quality assurance, economic analysis, business process, agricultural enterprises, stages of analysis.

Постановка проблеми. Ринкові умови господарювання зумовлюють аграрні підприємства приділяти більшу увагу якості своєї продукції, оскільки вона користується більшим попитом та є значною конкурентною перевагою. Тому питання, пов'язані із забезпеченням якості продукції, не можуть розглядатися окремо від економічної діяльності підприємства. Водночас підвищується увага керівництва до витрат на її забезпечення, їх обліку та аналізу. У цьому контексті зростає необхідність у застосуванні інноваційних підходів до організації діяльності із забезпечення якості продукції, зокрема процесного підходу, відповідно до міжнародних стандартів якості ISO. Його особливістю є

розподіл діяльності підприємства на бізнес-процеси, що дасть змогу здійснити аналіз витрат на забезпечення якості продукції та створити необхідний зв'язок між стратегічною метою підприємства й її зусиллями, спрямованими на забезпечення якості продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед науковців, які розглядали у своїх публікаціях питання аналізу витрат на якість продукції, слід відзначити В.М. Пархоменка, І.Ю. Тимрієнко, Т.Д. Попову, Р. Бичківського, А. Гунькало, Н.А. Морозову-Герасимович та ін. Проте в сучасних умовах організаційно-методичні підходи до економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції

на основі процесного підходу реалізовані не були і потребують додаткових досліджень.

Постановка завдання. Мета статті – розглянути складники організації економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції та дослідити напрями його здійснення з урахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сільське господарство є однією з провідних галузей економіки України, яка формує близько 20% ВВП та є єдиною біопродукуючою сферою, оскільки повністю реалізує процес відтворення своєї ресурсної бази. Основа та відмінні характеристики галузі визначаються сукупністю внутрішньогосподарських бізнес-процесів виробничого та невиробничого характеру, від збалансованої організації та раціонального використання яких залежить результативність (ефективність) діяльності як окремого господарюючого суб'єкта, так і аграрного сектору в цілому [4].

Забезпечення якості продукції підприємств аграрного сектору і відповідні витрати, які виникають, потребують проведення систематичного економічного аналізу з використанням процесного підходу.

Дослідження показали, що процесний підхід в управлінні дає змогу зменшувати витрати та підвищувати якість продукції, отримувати різнобічну інформацію про поточний стан підприємства та приймати своєчасні й стратегічно правильні рішення. Основою процесного управління є бізнес-процеси. Будь-який бізнес-процес має власника, відповідального за його виконання, а також такі елементи, як вхід, вихід, управління і ресурси.

За своїм змістом і завданням аналіз витрат за бізнес-процесами на аграрних підприємствах не відрізняється від аналізу в інших галузях національної економіки. Особливості методики його проведення зумовлені специфікою цієї галузі, зокрема:

- результати господарської діяльності сільськогосподарських підприємств залежать від природно-кліматичних умов. Для отримання правильних висновків про результати господарської діяльності показники поточного року повинні зіставлятися не з минулим роком, як це робиться на промислових підприємствах, а із середніми даними за попередні три-п'ять років;

- сільське господарство відрізняється від інших галузей виробництва тим, що в ньому частина продукції використовується на власні цілі як засоби виробництва (насіння, фураж, силос, сіно, сінаж тощо), тому обсяг реалізованої продукції менший за обсяг виробленої [8].

Для визначення бізнес-процесів, на яких виникають витрати на забезпечення якості продукції, необхідно окреслити умови, від яких залежить якість продукції, та зрозуміти сутність таких витрат.

До умов, від яких залежить якість сільськогосподарської продукції, належать: ґрунтово-кліматичні; особливість сорту продукції; попередні насадження; кількість внесення азоту; строк посіву; дотримання норм висіву. Погіршують якість продукції рослинництва бур'яни, шкідники і хвороби.

Щодо витрат на забезпечення якості продукції, то слід розуміти їх як витрати підприємства на заходи, у результаті яких формуються якісні властивості продукції протягом операційного циклу згідно з потребами споживачів і технологічними нормами [2].

Особливу роль на аграрних підприємствах відіграють бізнес-процеси, вони поділяються на основні та допоміжні, або забезпечувальні. Основні бізнес-процеси – це процеси, які формують основний бізнес підприємства і створюють основний потік доходів. Прикладами основних бізнес-процесів є постачання, виробництво, реалізація та маркетинг. Допоміжні (забезпечувальні) бізнес-процеси визначають помічну діяльність підприємства, яка є забезпечувальною по відношенню до основної діяльності, наприклад бухгалтерський облік, кадрове, інформаційне забезпечення тощо.

На основі проведеного аналізу літературних джерел за темою дослідження та основної діяльності сільськогосподарських підприємств виділено основні бізнес-процеси, кожен з яких відіграє конкретну роль у загальному механізмі забезпечення якості продукції (табл. 1).

Організація управління якістю продукції передбачає взаємозв'язок між цими процесами, що є передумовою отримання заданого результату. Під час проведення аналізу витратомісткості якості продукції окремих бізнес-процесів (етапів) до складу витрат необхідно ввести всі витрати, що виникають на цих етапах виробництва. У цьому разі недостатньо проаналізувати витрати, які формують собівартість. Структура аналізованих витрат має бути ширшою, а як основну схему формування витрат необхідно прийняти принцип повної структури витрат. Отже, до об'єктів аналізу витрат належать:

- повні витрати і собівартість продукції;
- собівартість окремих видів продукції;
- структура витрат;
- собівартість одиниці продукції;
- витрати на 1 грн товарної продукції;
- економічні елементи та статті калькуляції витрат;
- співвідношення «витрати – чистий дохід – прибуток» тощо [6; 7].

Аналіз витрат на забезпечення якості сільськогосподарської продукції зумовлює потребу у відповідному інформаційному забезпеченні. Оскільки процес економічного аналізу є основним споживачем економічної інформації, він найбільш чутливий до її недоліків, тому інформація повинна

Основні бізнес-процеси на сільськогосподарському підприємстві

Основні бізнес-процеси	Технологічні етапи	Витрати на забезпечення якості продукції
Підготовчий	Обробіток ґрунту	витрати на внесення мінеральних та органічних добрив
	Підготовка насіння	витрати на обробіток насіння (протруєння, інкрустація)
Вирощування	Сівба насіння	витрати на додаткове коткування ґрунту; втрати насіння під час посіву
	Підживлення посівів	витрати на підживлення озимини; витрати на підживлення азотним добривом
	Догляд за посівом	витрати на пересівання;
	Збирання врожаю	втрати врожаю внаслідок погодних умов (зниження якості зерна)
Контроль якості продукції	Контроль вологи продукції	витрати на сушку зерна
	Контроль якості продукції перед реалізацією	витрати на лабораторні дослідження готової продукції
Зберігання і реалізація	Зберігання продукції	витрати на створення умов (ремонт) для зберігання продукції; витрати на послуги інших організацій зі зберігання продукції
	Реалізація продукції	втрати під час реалізації (доставки, перевозки продукції)

Джерело: власна розробка

бути повною, доступною і достовірною. До основних джерел інформаційного забезпечення аналізу витрат на якість належать: фінансова та статистична звітність, первинні документи, рахунки бухгалтерського обліку, облікові реєстри, кошториси витрат, матеріали ревізій, результати аналізу витрат за попередні періоди тощо [8].

У процесі аналізу вивчають і такі побічні показники якості продукції:

- гарантійний термін роботи;
- кількість і вартість гарантійних ремонтів у розрахунку на один виріб;
- наявність рекламаций, їх кількість і вартість;
- кількість і сума штрафів за поставку неякісної продукції;
- відсоток браку;
- пониження сортності продукції за межами підприємства;
- відсоток повернення продукції для виправлення дефектів;
- відповідність моді;
- наявність і рівень попиту на даний виріб [6].

Запропонована В.М. Пархоменком класифікація, на нашу думку, враховує практично всі суттєві чинники, які впливають на якість продукції, та дає змогу провести аналіз витрат і знайти шляхи підвищення якості продукції.

Під час проведення аналізу важливо виявити всі можливі місця та причини виникнення витрат на забезпечення якості продукції, тому необхідно чітко визначити завдання аналітичних робіт, які дадуть змогу забезпечити найвищу ефективність проведення економічного аналізу якості продукції на підприємстві (рис. 1).

Ефективне виконання поставлених завдань передбачає створення умов, які б забезпечили вивчення взаємозв'язків між окремими показниками діяльності підприємства. Для вчасного надходження аналітичної інформації і прийняття управлінських рішень необхідно організувати роботу фахівців даного напрямку, тому слід дослідити етапи організації економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції на підприємстві з використанням процесного підходу.

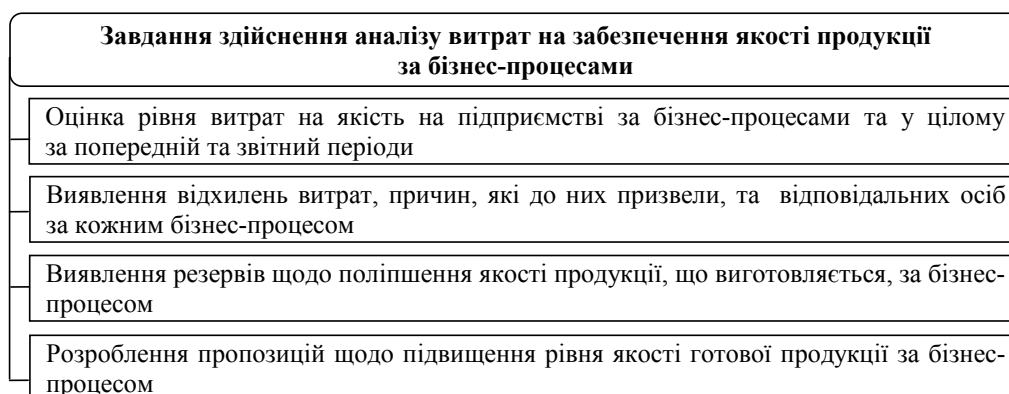


Рис. 1. Завдання економічного аналізу якості продукції на підприємстві

Організація економічного аналізу – це система раціональних, скоординованих дій вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначеної мети. Чітка організація аналітичного процесу є умовою успішного проведення економічного аналізу [6].

Організацію економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції на сільськогосподарську підприємстві необхідно розподілити на три етапи: підготовчий, аналітичний та заключний.

Підготовчий етап. Щомісячний збір даних про витрати на забезпечення якості у відповідних підрозділах (місцях їх виникнення). Зокрема:

1) у бухгалтерії підприємства (рахунки, відомості нарахування заробітної плати, накладні, бухгалтерські довідки, звіти про витрати у відрядженні тощо);

2) у відділі постачання (дані про оцінку потенційних постачальників сировини і матеріалів перед укладанням угод на поставку; витрати на допомогу постачальникам у досягненні очікуваної якості сировини; витрати на визначення причин невідповідності якості сировини; інші витрати);

3) у відділі збуту (вартість забракованої продукції та витрати на її переробку або знищення; повторний контроль якості після переробки; з'ясування причин невідповідності якості; допуск до продажу продукції, яка не відповідає вимогам, та зниження продажної ціни такої продукції; витрати на відновлення довіри покупців тощо [7, с. 13].

Аналітичний етап. Після отримання всієї необхідної інформації на підприємстві вибира-

ється напрям проведення аналізу. Витрати на забезпечення якості продукції можна аналізувати за п'ятьма напрямками (табл. 2).

Виходячи із запропонованих Р. Бичківським та А. Гунькало підходів до аналізу витрат на забезпечення якості продукції у табл. 1, найбільш актуальним для сільськогосподарського підприємства є аналіз витрат за бізнес-процесами.

Перевагою такого напрямку є аналізування витрат на якість окремих бізнес-процесів й їх розрізі етапів виробництва і реалізації продукції. За допомогою такого методу аналізу у складі витрат на якість можна прослідкувати всі витрати, які виникають під час бізнес-процесу. У цьому разі недостатньо проаналізувати витрати, які входять до собівартості. Структура аналізованих витрат має бути ширшою, а як основну схему формування витрат необхідно прийняти принцип повної структури витрат.

Метод аналізу витрат на забезпечення якості за процесами для визначення ефективності витрачених ресурсів варто розробити на основі програми Microsoft Excel. За допомогою такого інструментарію та первинної документації відповідальний працівник (аналітик) заповнює відповідну форму програми Microsoft Excel. Рекомендовану форму звіту за результатами аналізу витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесом представлено в табл. 3.

У запропонованій формі вказуються вид бізнес-процесу, технологічного етапу та відповідальні підрозділи або особи за надання відповідної інформації

Таблиця 2

Аналіз витрат на забезпечення якості продукції

Вид аналізу	Цілі аналізу
Аналіз витрат унаслідок незадоволеної якості продукції	Визначення, аналіз і оцінка витрат унаслідок незадоволеної якості на різних етапах життєвого циклу продукції
Аналіз потенційних джерел утрат	Визначення, аналіз і оцінка витрат унаслідок незадоволеної якості на різних етапах життєвого циклу продукції, вибір пріоритетних напрямів робіт із поліпшення якості продукції й удосконалення менеджменту якості
Аналіз за видами витрат на якість відповідно до класифікації А. Фейгенбаума	Постійна ідентифікація, визначення, аналіз і оцінка витрат на забезпечення якості; зниження й оптимізація витрат на якість; моніторинг зміни різних видів витрат на якість
Аналіз витрат на якість за видами діяльності	Моніторинг і постійна оцінка витрат на якість; зниження й оптимізація витрат на якість; виявлення неефективних видів діяльності в системі менеджменту якості; оперативне рішення проблем у сфері менеджменту якості; аналіз і оцінка інвестицій у поліпшення якості продукції й удосконалення системи менеджменту якості
Аналіз витрат на якість, пов'язаних із процесами	Моніторинг і постійна оцінка витрат на якість; виявлення неефективних видів діяльності в системі менеджменту якості; оперативне вирішення проблем у сфері якості

Джерело: сформовано на основі [1]

Таблиця 3

Форма звіту щодо аналізу витрат на забезпечення якості продукції

Бізнес-процес «Підготовчий»				
Технологічний етап «обробіток ґрунту»				
Відповідальні підрозділи (особи) за надання інформації про витрати: відділ бухгалтерії, головний агроном				
Вид витрат	Попередній рік, грн	Поточний рік, грн	Відхилення	
			(+,-), грн.	(%)

Джерело: власна розробка

щодо витрат. Також визначається вид витрат (попередження, оцінка, дефекти), за кожним з яких відображається сума (дані для розрахунку за місяць, квартал або рік) за кожним бізнес-процесом.

На основі внесених даних здійснюються розрахунки сум відхилень за досліджувані періоди та визначається повна відповідність (витрати на попередження та оцінку) та невідповідність (утрати від дефектів) бізнес-процесу. У результаті оцінюється ефективність кожного бізнес-процесу.

Таким чином, запропонована форма звіту щодо аналізу витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами з використанням виду витрат, на нашу думку, дає змогу визначити ефективність бізнес-процесів, здійснювати контроль над використанням ресурсів, оптимізувати витрати без зниження якості кінцевої продукції.

Підсумковий етап організації роботи економічного аналізу на підприємстві передбачає проведення глибшого вивчення й узагальнення резервів підвищення якості продукції за бізнес-процесами, визначення заходів щодо їх удосконалення. Також представляють керівництву результати аналізу, відображених у відповідних документах, приймають рішення (на рівні відділів, відповідальних осіб, підприємства) про необхідність виконання коригуючих та попереджувальних дій із забезпечення якості продукції. Обов'язковим елементом цього етапу є систематичний контроль над виконанням рішень, прийнятих відповідно до результатів аналізу.

Висновки з проведеного дослідження. Отже, у процесі дослідження напрямів аналізу витрат на забезпечення якості визначено, що процесний підхід до його здійснення є найбільш актуальним. Такий підхід до аналізу дає змогу здійснювати моніторинг і постійну оцінку витрат на якість за кожним бізнес-процесом; виявляти неефективні види діяльності в процесі забезпечення якості продукції; оперативно вирішувати проблеми у сфері якості тощо. Запропонована форма звіту щодо аналізу витрат на забезпечення якості продукції за бізнес-процесами з використанням виду витрат, на нашу думку, дає змогу визначити ефективність бізнес-процесів, здійснювати контроль над використанням ресурсів, оптимізувати витрати без зниження якості кінцевої продукції.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бичківський Р., Гунькало А. Аналіз затрат на якість продукції. *Вимірвальна техніка та метрологія*. 2005. № 65. С. 178–183.
2. Бондар Т.Л. Процесний підхід в управлінні витратами на забезпечення якості лікеро-горілчаної продукції. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 7. С. 140–146.
3. Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия / А.Н. Канивец и др. ; под ред. Б.И. Герасимова. Тамбов : ТГТУ, 2005. 144 с.

4. Кінева Т.С. Моделювання бізнес-процесів: сутність та перспективи використання в сільському господарстві. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України*. 2016. № 247. С. 151–158.

5. Пархоменко В.М. Економічний аналіз якості продукції: компоненти методики. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2009. № 2(48). С. 96–104.

6. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 640 с.

7. Тимрієнко І.Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2010. 198 с.

8. Ющишина Л.О. Особливості методики аналізу витрат бізнес-процесів в рослинництві. *Проблеми економіки та управління : вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2008. № 628. С. 365–369.

REFERENCES:

1. Bychkivskiy R., Hunkalo A. (2005). Analiz zatrat na yakist produktsii [Cost analysis of product quality]. *Vymirivayna tekhnika ta metrolohiiia*, no. 65, pp. 178–183.
2. Bondar T.L. (2014). Protsesnyi pidkhid v upravlinni vytratamy na zabezpechennia yakosti likerohorilchanoi produktsii [Process approach to cost management for quality increase of alcoholic and liquor products]. *Aktualni problemy ekonomiky*, no. 7. pp. 140–146.
3. Kanivets A.N., Gerasimov B.I., Parkhomenko L.V. (2005). Ekonomicheskii analiz systemy menedzhmenta kachestva promyshlennogo predpriyatiya [Economic analysis of quality management system of industrial enterprise]. Tambov : Izd-vo TGTU. (in Russian)
4. Kinieva T.S. (2016). Modeliuvannia biznes-protsesiv: sutnist ta perspektyvy vykorystannia v sil'skomu hospodarstvi [Business Process Modeling: The Essence and Prospects of Utilization in Agriculture]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy*, no. 247, pp. 151–158.
5. Parkhomenko V.M. (2009). Ekonomichniy analiz yakosti produktsii: komponenty metodyky [Economic analysis of product quality: components of the methodology] *Visnyk Zhytomyrskogo derzhavnogo tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, vol. 2, no. 48, pp. 96–104.
6. Parkhomenko V.M. (2011). Kontseptsiiia rozvytku bukhhalterskoho obliku, kontroliu ta analizu vytrat na yakist produktsii [Concept of development of accounting, control and analysis of costs for product quality] (PhD Thesis). Zhytomyr : Zhytomyrskiy derzhavnyi tekhnolohichniy universytet.
7. Tymriienko I.Yu. (2010). Oblik i analiz vytrat na yakist produktsii: orhanizatsiia i metodyka [Accounting and analysis of costs for product quality: organization and methodology] (PhD Thesis). Zhytomyr : Zhytomyrskiy derzhavnyi tekhnolohichniy universytet.
8. Yushchyshyna L.O. (2008). Osoblyvosti metodyky analizu vytrat biznes-protsesiv v roslynnystvi [Features of methods of analysis of costs of business processes in plant growing]. *Problemy ekonomiky ta upravlinnia : Visnyk Natsionalnoho universytetu «Lvivska politekhnika»*, no. 628, pp. 365–369.