

Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення

Показано, що ефективним способом поліпшення якості продукції є впровадження системи управління якістю. Розглянуто сутність понять “якість”, “контроль”, “внутрішній контроль”. На основі узагальнення результатів досліджень окремих науковців представлено авторську класифікацію внутрішнього контролю якості за різними ознаками.

Ключові слова: внутрішній контроль, якість продукції, класифікація контролю, інформаційна система управління, аналіз, планування, бухгалтерський облік.

На сучасному етапі одним із пріоритетних напрямів становлення вітчизняної економіки, що передбачений Стратегією економічного і соціального розвитку України на 2004–2015 рр. [14], є виробництво високоякісної продукції. Таке завдання ставлять перед собою і бізнес-одиниці, що здійснюють виробництво та надають послуги.

Якість об'єкта виробництва є важливим фактором підвищення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання. Якісні характеристики продукції є тією основою, що уможлиблює конкуренцію на вітчизняному та зарубіжних ринках та сприяє більш ефективному виконанню суспільної місії підприємства. Процес виготовлення високоякісної продукції не можливий без налагодження системи контролю, що дозволяє виявляти відхилення та здійснювати певні коригування щодо рівня якості продукції. Важливим елементом здійснення внутрішнього контролю є бухгалтерський облік витрат на забезпечення якості продукції, оскільки він фіксує дані, що в подальшому використовуються при здійсненні контрольних процедур для порівняння та виявлення відхилень і помилок. Усунення недоліків на початковому етапі дає змогу уникнути великих витрат на наступних, ураховуючи втрати через брак продукції. У зв'язку з цим виникла необхідність дослідження питань, пов'язаних із проведенням контролю якості продукції, оптимізацією цього процесу, встановленням його впливу на якість продукції та величину витрат, зумовлених здійсненням такого контролю.

Мета дослідження полягає у визначенні змістового наповнення поняття “внутрішній контроль якості продукції” та розробці на основі узагальнення й систематизації підходів науковців класифікації внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції.

Питанням контролю якості продукції присвятили ряд праць як вітчизняні вчені – К. Брень, М. Шаповал, так і зарубіжні науковці – В. Васильєв, А. Варжапетян, Л. Глаголева, В. Єфімов, Н. Ільєнкова, Є. Карпенко, С. Ламоткін, М. Мироньова, Е. Міллер, В. Огвоздін, Дж. Ріггс, П. Фаткін, А. Фейгенбаум, В. Фоміна та ін. У їх роботах висвітлені питання, пов'язані з організацією контролю якості продукції, проте значна увага приділена

побудові науково обґрунтованої класифікації контролю якості продукції, при цьому увагу акцентовано на важливості його проведення та мінімізації витрат на організацію системи внутрішнього контролю. Однак досі залишається недостатньо дослідженим питання щодо контролю якості продукції як складного багатоаспектного явища з позиції господарського контролю.

Передусім розглянемо сутність поняття “якість”. Протягом багатьох років його пов'язували з продукцією та розглядали як відмінності в кількісних характеристиках певних властивостей продукту. Такий погляд на якість панував довгий час, при цьому вважалося, що досягнення більш високого рівня якості спричинює подорожчання, на якість продукції впливає система маркетингу та збуту, а прямий зв'язок з ефективністю роботи підприємства не простежується [13, с. 5].

Якість – це сукупність властивостей продукції, що визначають ступінь її придатності для використання та задоволення потреб споживачів. Забезпечення, підвищення та підтримання на високому рівні якості продукції є першочерговим і важливим завданням менеджерів суб'єкта господарювання, що вирішується шляхом упровадження системи управління якістю. Головна ідея такої системи полягає в тому, що компанія повинна працювати над якістю не тільки продукції, а й роботи загалом, включаючи роботу персоналу. Постійне паралельне вдосконалення цих складових дозволяє досягти більш швидкого та ефективного розвитку бізнесу.

У сучасних умовах контроль якості продукції став невід'ємною частиною виробничого процесу. Окремі фахівці розглядають його як систему технічного контролю [10, с. 25], однак, на нашу думку, його необхідно досліджувати також із позиції господарського контролю, адже витрати на виробництво продукції впливають на її собівартість, що, у свою чергу, призводить до збільшення ціни, а отже, до зменшення конкурентних переваг на ринку. Своєчасний та повний контроль витрат на якість продукції забезпечить упевненість власників у ефективній діяльності підприємства. У цьому контексті сприйняття контролю якості лише з технічної позиції не відповідає сутності господарського контролю.

Сутність і зміст контролю не можуть бути розкриті без урахування особливостей сфери діяльнос-

ті, в якій він застосовується. Тому слід розрізняти економічний, соціальний, технологічний, екологічний та інші види контролю. Економічний контроль, що здійснюється за допомогою методів господарського контролю якості продукції, полягає у перевірці даних бухгалтерського обліку щодо здійснення витрат на її забезпечення та визначення економічної вигоди від упровадження системи управління якістю і підтримання її на належному рівні.

Соціальний контроль якості полягає насамперед у визнанні продукції суспільством, вихідним пунктом якого є суспільне виробництво. Основою останнього є матеріальне виробництво як визначальний фактор існування будь-якого соціуму. Саме тому визнання продукції певного рівня якості потрібне для кожного підприємства, що є складовою одиницею матеріального виробництва.

Одними з найважливіших процесів у контексті забезпечення виготовлення якісної продукції є організація та провадження технологічного контролю, від якого залежить постійне дотримання необхідного рівня якості, зафіксованого в нормативних документах, шляхом безпосередньої перевірки кожного виробу й цілеспрямованого впливу на умови та чинники, що на нього впливають.

Екологічний контроль забезпечує таке виробництво, що у процесі реалізації суспільних потреб найменше шкодить навколишньому середовищу та існуванню споживачів. Це досягається шляхом виготовлення та реалізації якісної продукції.

Система попереднього, поточного і наступного контролів на підприємстві створює окрему його галузь – внутрішній контроль. Результати проведення контролю є основою для прийняття управлінських рішень з метою подальшого вдосконалення діяльності підприємства, підвищення його ефективності та рівня прибутковості.

Для чіткого розуміння місця контролю якості продукції на підприємстві розглянемо інформаційну систему управління якістю (рис. 1). Вона складається з таких підсистем: планування, бухгалтерський облік, контроль, аналіз, що знаходяться у постійному взаємозв'язку, забезпеченому використанням інформаційних комунікацій. Одним із головних завдань бухгалтерського обліку як підсистеми інформаційної системи управління є надання достовірної та своєчасної інформації управлінському персоналу підприємства. У цьому аспекті облік виступає як фіксатор інформації, за допомогою якого приймаються управлінські рішення та визначається фактичний стан підприємства. Проте у процесі діяльності підприємства, зокрема реєстрації господарських операцій, можливі помилки та неточності, для виявлення яких проводиться контроль, що передбачає подальший вплив на підконтрольний об'єкт для їх виправлення. Отже, можна констатувати, що контроль в інформаційній системі управління забезпечує надання достовірної інформації про стан підприємства.

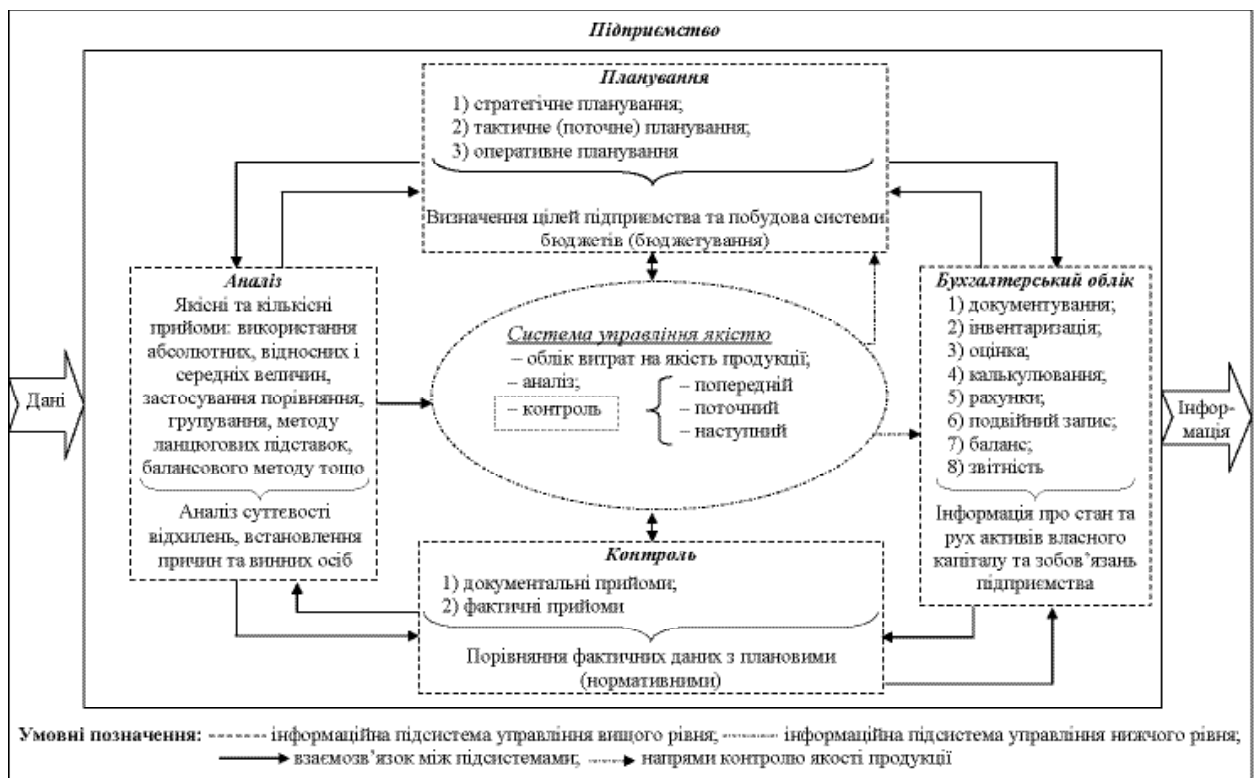


Рис. 1. Місце контролю якості продукції в інформаційній системі управління

Багатогранність підходів до визначення сутності контролю полягає, на думку авторів, не у спробах його універсального трактування, а у дослідженні цього питання з позиції представників різних наук – філософії, теорії управління, політики, права, кібернетики [17, с. 43]. Зокрема, Ф. Бутинець вважає контроль самостійним видом діяльності та виділяє його в окрему галузь знань – господарський контроль [3].

У теорії управління розглядають три стадії управлінської діяльності та виокремлюють процес контролю як особливу стадію процесу управління. У вузькому розумінні науковці пов'язують контроль з будь-якою функцією управління або розглядають як перевірку діяльності будь-кого. Дещо ширший зміст вкладають у поняття “контроль в управлінні”, коли трактують його як перевірку дотримання й виконання нормативно поставлених завдань, планів та рішень [5, с. 11]. Отже, контроль у господарській діяльності можна розглядати як функцію, вид діяльності та складову частину управління. Контроль як функція управління полягає в перевірці результатів діяльності підприємства та не залежить від особливостей і специфіки виробництва. Як окрема та самостійна діяльність контроль на підприємстві здійснюється для визначення певних помилок і відхилень у його роботі. Проведення певного роду робіт на кожному з етапів управління, що тісно пов'язані між собою, характеризують контроль як складову частину процесу управління. Водночас, досліджуючи всі аспекти контролю, можна стверджувати, що у процесі реалізації його слід розглядати як практичну діяльність.

Неконвенційність наявних підходів до трактування сутності поняття “внутрішній контроль” свідчить про відкритість питання, його недостатню розробленість та зацікавленість учених у його вирішенні. Проаналізувавши це поняття, автором було зроблено висновок, що внутрішній контроль – це сукупність заходів, які застосовуються всередині підприємства та призначені для уникнення помилок, виявлення господарських операцій і дій посадових осіб, що суперечать цілям діяльності підприємства або вимогам чинного законодавства.

У теорії внутрішнього контролю розглядають декілька напрямів його здійснення: технологічний, адміністративний та бухгалтерський. Технологічний – це контроль за технологічними процесами, що здійснюються на підприємстві; адміністративний – контроль за діяльністю посадових осіб. Проте у контексті дослідження найбільш цікавим є бухгалтерський контроль, особливість якого полягає в тому, що він виступає одночасно і засобом, і об'єктом контролю.

Проаналізувавши визначення понять “внутрішній контроль” та “контроль якості”, отримані на основі проведеного дослідження, встановлено: внутрішній контроль якості – це безперервне спостереження на всіх етапах життєвого циклу про-

дукції за витратами на її якість, що здійснюється безпосередньо у процесі господарської діяльності й оперативного управління для ліквідації та попередження помилок, порушень і невідповідностей. Мета внутрішнього контролю якості продукції полягає в інформаційному забезпеченні, формуванні та перевірці управлінських рішень у сфері якості щодо наявності чи попередження помилок, відхилень і усунення їх причин.

При розгляді питання організації внутрішнього контролю витрат на якість класифікація є важливим елементом, оскільки дає змогу детальніше розглянути функції досліджуваного поняття. Види внутрішнього контролю як класифікаційну ознаку окреслюють Л. Нападовська та В. Максимова. На думку Л. Нападовської, до них належать: адміністративний, бухгалтерський, внутрішній аудит та самоконтроль [11, с. 61–71]. В. Максимова як елементи за цією класифікаційною ознакою визначає оперативний контроль, тематичну перевірку та ревізію [8, с. 316–322]. Погляди вчених суттєво відрізняються, проте, на нашу думку, підхід Л. Нападовської є більш доречним, оскільки він ширший, а види контролю, що окреслює В. Максимова, можна застосувати до кожного з них.

Серед класифікаційних ознак контролю Ф. Бутинець виділяє такі: 1) за повнотою охоплення підприємств, що контролюються (повний, частковий, наскрізний); 2) за повнотою вивчення господарських процесів (суцільний, вибіркового, комбінований); 3) за періодичністю проведення (перманентний (функціональний), періодичний); 4) за способом сприйняття господарських процесів (за участю суб'єкта контролю та автоматичний); 5) за етапами господарських процесів (попередній, поточний, наступний); 6) за відношенням до обов'язків господарюючого суб'єкта (обов'язковий, статутний); 7) залежно від об'єкта контролю (документальний, фактичний) [4, с. 40–45]. Учений широко розглядає проблеми класифікації внутрішнього контролю, тому більшість ознак є беззаперечними та дають змогу оцінити контроль з різних позицій. Однак вважаємо, що перелік ознак необхідно дещо доповнити. Це насамперед стосується способу сприйняття інформації щодо господарських процесів, який повинен бути частково автоматизованим, оскільки доволі важко автоматизувати весь контрольний процес.

О. Мельник та О. Кузьмін класифікують контроль за такими ознаками:

- за змістом (фінансовий, виробничий, маркетинговий та інші);
- за етапами здійснення виробничо-господарської діяльності (попередній, поточний, завершальний);
- за рівнем централізації управління (централізований та децентралізований);
- за рівнем охоплення підконтрольних об'єктів (суцільний, вибіркового, разовий) [6, с. 228].

Значна кількість авторів [1; 8; 11] за ознакою “етапи здійснення виробничо-господарської діяльності” виокремлюють попередній, поточний та наступний контролю. Погоджуючись із цим положенням, вважаємо, що зазначені види внутрішнього контролю уможливають всебічне спостереження за діяльністю підприємства в цілому як окремого об’єкта та витратами на якість зокрема. Отже, зупинимося на поглядах учених щодо класифікації контролю якості.

Окремі вчені [2; 7; 12; 15; 16] виділяють за класифікаційну ознаку стадії виробничого процесу, розглядаючи при цьому такі елементи: попередній, проміжний, кінцевий контроль, проектування виробництва і реалізації, вхідний, операційний конт-

роль. М. Миронов [9] пропонує доповнити цю класифікаційну ознаку такими елементами: контроль за станом технічного обладнання, авторський нагляд та активний контроль за приладами, тобто це доповнення має суто технічний характер.

Вважаємо, що зазначена вище класифікаційна ознака не актуальна в сучасних умовах господарювання підприємств. Пропонуємо розглядати контроль якості на стадіях життєвого циклу продукції, оскільки цей підхід об’єднує всі попередньо окреслені класифікаційні ознаки. Синтезуємо погляди вчених та побудуємо класифікацію внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції (рис. 2).



Рис. 2. Класифікація внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції

Класифікація, наведена на рис. 2, розроблена з урахуванням особливостей внутрішнього контролю та контролю якості продукції. Розглянемо її детальніше. Зазначені види контролю за стадіями життєвого циклу повністю охоплюють стадії життєвого циклу продукції, оскільки спостереження за якістю необхідне протягом усього часу існування останньої.

За видом контролю розрізняємо управлінський контроль, бухгалтерський контроль, технічний аудит і самоконтроль якості продукції та витрат на її забезпечення. Управлінський контроль – це спостереження управлінського персоналу підприємства за відповідністю схваленої політики щодо виробництва продукції якісним характеристикам останньої та процесу її реалізації. Бухгалтерський контроль визначають як сукупність процедур, що забезпечують необхідний рівень якості шляхом відстеження рівня витрат на розробку, виробництво, реалізацію та утилізацію продукції. Технічний

аудит – це документально оформлений систематичний процес оцінювання засобів виробництва продукції з метою недопущення погіршення її якості, що включає збирання й об’єктивний аналіз інформації щодо технічної забезпеченості підприємства. Самоконтроль є важливим видом внутрішнього контролю якості продукції, оскільки забезпечує високий рівень цього показника шляхом ретельного виконання керівником, працівником (робітником) своїх обов’язків та дотримання встановлених правил, норм і нормативів.

За періодом здійснення контрольних дій розрізняють попередній, поточний та наступний контролю. Попередній контроль якості – це оцінка можливості поліпшення, забезпечення якості продукції у результаті прийняття певного управлінського рішення. Поточний контроль якості продукції полягає у спостереженні за рівнем якості та витратами, що здійснюються у процесі розробки, виробництва та реалізації продукції. Наступний контроль – пе-

ревірка результатів прийнятого та реалізованого управлінського рішення щодо якості продукції.

За рівнем автоматизації виокремлюють автоматизований та частково автоматизований контроль. Перший характеризується повною заміною контролера як посадової особи автоматизованими пристроями контролю якості та витрат на її забезпечення, а також відповідним програмним забезпеченням; другий – це спостереження контролера за рівнем витрат на якість продукції за допомогою технічного та програмного забезпечення. Оскільки рівень автоматизації підприємств постійно підвищується, це призводить до зміни характеру контрольних дій. Так, наразі практично виключена можливість контролю витрат на якість продукції без залучення технічного і програмного забезпечення.

Останньою класифікаційною ознакою є періодичність перевірок об'єкта. До угруповання за нею належать постійний, періодичний та контроль за вимогою. Постійний контроль – це система постійного спостереження за рівнем витрат на якість за допомогою існуючих прийомів та способів. Періодичний контроль характеризується здійсненням контрольних дій через певний проміжок часу. Контроль за вимогою – це перевірка стану рівня ви-

трат на забезпечення якості продукції на певну дату за рішенням управлінського персоналу. Сутність внутрішнього контролю якості продукції характеризують його класифікація, принципи, функції, суб'єкти та об'єкти.

У результаті дослідження встановлено, що ефективним способом поліпшення якості продукції є впровадження системи управління якістю. Контроль якості довгий час розглядався лише з технічної позиції та практично ігнорувався в аспекті господарського контролю. Проаналізувавши тлумачення понять “внутрішній контроль” та “контроль якості продукції”, автором було сформульовано власне визначення дефініції “внутрішній контроль якості продукції” як безперервне спостереження на всіх етапах життєвого циклу продукції за витратами на якість, що здійснюється безпосередньо у процесі господарської діяльності й оперативного управління для попередження та ліквідації помилок, порушень і невідповідностей. Розроблено класифікацію внутрішнього контролю якості, що містить такі ознаки: за стадіями життєвого циклу, за видом контролю, за періодом здійснення контрольних дій, за рівнем автоматизації, за періодичністю перевірок об'єкта.

Список використаних джерел

1. Бурцев В. В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В. В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 8. – С. 15–21.
2. Ефимов В. В. Средства и методы управления качеством : [учеб. пособ.] / Ефимов В. В. – М. : КНОРУС, 2007. – 232 с.
3. Контроль і ревізія : [підруч. для студ. вищ. навч. закл. спец. “Облік і аудит”] / [Бутинець Ф. Ф., Бондар В. П., Виговська Н. Г., Петренко Н. І.] ; за ред. Ф. Ф. Бутиця. – [4-е вид., доп. і перероб.] – Житомир : ПП “Рута”, 2006. – 560 с.
4. Контроль і ревізія : [підруч. для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / [Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко Н. І.] – [2-ге вид., доп. і перероб.] – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.
5. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистического производством. Вопросы теории и практики / Кочерин Е. А. – М. : Экономика, 1982. – 216 с.
6. Кузьмін О. Є. Основи менеджменту : [підручн.] / Кузьмін О. Є., Мельник О. Г. – [2-ге вид., випр., доп.] – К. : Академвидав, 2007. – 464 с.
7. Ламоткин С. А. Управление качеством товарной продукции : [учеб. пособ.] / Ламоткин С. А., Несмелов Н. М. – Мн. : БГЭУ, 2006. – 141 с.
8. Максимова В. Ф. Загальний підхід до організації системи внутрішньогосподарського контролю / В. Ф. Максимова // Вісник ЖДТУ ; Економічні науки. – 2002. – № 19. – С. 174.
9. Миронов М. Г. Управление качеством : [учеб. пособ.] / Миронов М. Г. – М. : ТК Велби, Изд-во “Прспект”, 2007. – 288 с.
10. Молчанова Е. Д. Управление качеством : [курс лекцій] / Молчанова Е. Д. – Улан-Уде : ВСГТУ, 2004. – 96 с.
11. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [моногр.] / Нападовська Л. В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
12. Ребрин Ю. И. Управление качеством : [учеб. пособ.] / Ю. И. Ребрин – Таганрог : Изд-во ТРТУ, 2004. – 174 с.
13. Смагина М. Н. Процессы системы менеджмента качества / Смагина М. Н., Герасимов Б. И., Пархоменко Л. В. ; под науч. ред. Б. И. Герасимова. – Тамбов : Изд-во ТГТУ, 2006. – 100 с.
14. Стратегія економічного і соціального розвитку України на 2004–2015 рр. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.niss.gov.ua/book/varnaly/005.htm>
15. Управление качеством продукции : [учеб. пособ.] / [Новицкий Н. И., Олексюк В. Н., Кривенков А. В., Пуровская Е. Э.] ; под ред. Н. И. Новицкого. – [3-е изд., стер.] – М. : Новое знание, 2004. – 367 с.
16. Фомин М. Г. Квалиметрия. Управление качеством. Сертификация : [учеб. пособ.] / Фомин М. Г. – [2-е изд., перераб. и доп.] – М. : Ось-89, 2007. – 384 с.
17. Шпиг А. А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торгова / Шпиг А. А. – М. : Экономика, 1977. – 123 с.