

УДК 621.002:658.56

*Жадан М.І.,  
к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,  
Кахадзе Г.М.,  
Запорізький національний технічний університет*

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА

**Постановка проблеми.** В умовах євроінтеграції одним із пріоритетних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, здатної задовольняти випереджаючі вимоги, смаки та потреби споживачів.

Розглядаючи аспекти забезпечення якості, слід пам'ятати, що поліпшення якості продукції на підприємстві вимагає додаткових виробничих витрат, а, отже, призводить до росту собівартості продукції і, відповідно, зростання цін [1, с. 118-120]. Досягнення ж оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її забезпечення можливе лише за умови прийняття виважених управлінських рішень, побудованих на основі належно сформованого обліково-інформаційного забезпечення.

Дієвим та найдоступнішим інструментом формування обліково-інформаційного забезпечення управління витратами на якість слід визнати внутрішній аудит, першочерговим завданням якого є допомога управлінській ланці підприємства у вирішенні конкретних завдань. Керівництво підприємства, спираючись на неупереджені оцінки поточного стану справ і надані внутрішніми аудиторами рекомендації, має можливість приймати якісні оперативні, тактичні та стратегічні управлінські рішення [6, с. 188-191]. Відтак, функція внутрішнього аудиту у системі управління витратами на якість є унікальною та має особливе інформаційне й консультаційне значення.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання внутрішнього аудиту витрат промислових підприємств розглядалися в наукових роботах М. Т. Білухи, В. С. Рудницького, С. Я. Зубілевича, Р. Доджа, П. І. Камишанова, А. Д. Шеремета, В. П. Суйца, О. В. Ковальова, Ю. П. Константинова, В. І. Подольського та ін. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що їх зусилля на сучасному етапі зосереджені на підкресленні вагомості та значимості організації внутрішнього аудиту в управлінні господарською діяльністю. Проте питання формування завдяки внутрішньому аудиту належного обліково-інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень дотепер залишаються на другому плані, що саме і обумовило потребу подальших дослідженнях з даної тематики.

**Постановка завдання.** Мета дослідження полягає у виокремленні етапів аудиту витрат на якість та їх структуруванні у послідовності, яка дозволить створити належне обліково-аналітичного забезпечення прийняття виважених управлінських рішень щодо досягнення оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її забезпечення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Останнім часом функції внутрішнього аудиту на промислових підприємствах приділяється все більше уваги як у світі, так і в Україні зокрема. Це пов'язано з тим, що українські підприємства все більше залучаються до загальносвітових інтеграційних й економічних процесів, а також економічних інститутів. Тож, їх діяльність повинна відповідати світовим вимогам і стандартам. Найбільш істотні зі стандартів містяться в Sarbanes-Oxley

Act, а також COSO Report і Turnbull Report та ін. Ними передбачено, підкреслимо, обов'язкове створення на підприємствах служби внутрішнього аудиту [3, с. 63-68].

Відповідно до Міжнародного стандарту внутрішнього аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі – МСВА), внутрішній аудит – це діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності організації. Він допомагає організації досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління [2].

Виходячи з даного визначення, внутрішній аудит спрямований на забезпечення ефективності функціонування підприємств за допомогою постійного моніторингу бізнес-процесів, надання вищому управлінському персоналу гарантій, консультацій, аналітичної інформації та проектів рішень щодо мінімізації ризиків та підвищення ефективності господарської діяльності [7].

А оскільки в умовах євроінтеграції одним із пріоритетних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, то одним з головних завдань внутрішнього аудиту має стати аудит витрат на якість.

В українському законодавстві поняття витрат на якість введено з прийняттям ДСТУ 3230-95 (з посиланням на ISO 9004:1994), згідно з яким витрати на якість – це витрати, які виникають при забезпеченні та гарантуванні задовільної якості, а також витрати, пов'язані з втратами в тому разі, якщо не досягнуто задовільної якості [9].

Процес аудиту витрат на якість має ґрунтуватись на правильному визначенні об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів аудиту та методичних прийомів узагальнення і реалізації його результатів. Авторське бачення моделі послідовності аудиту витрат на якість подано на рис. 1.

На перший погляд етапи та послідовність аудиту витрат на якість є традиційною, як і аудиту витрат діяльності, проте при більш детальному вивченні даного питання (рис. 1), маємо можливість спостерігати, що аудит витрат на якість має цілий ряд специфічних відмінностей. Тож, зупинимось на розгляді найсуттєвіших з них.

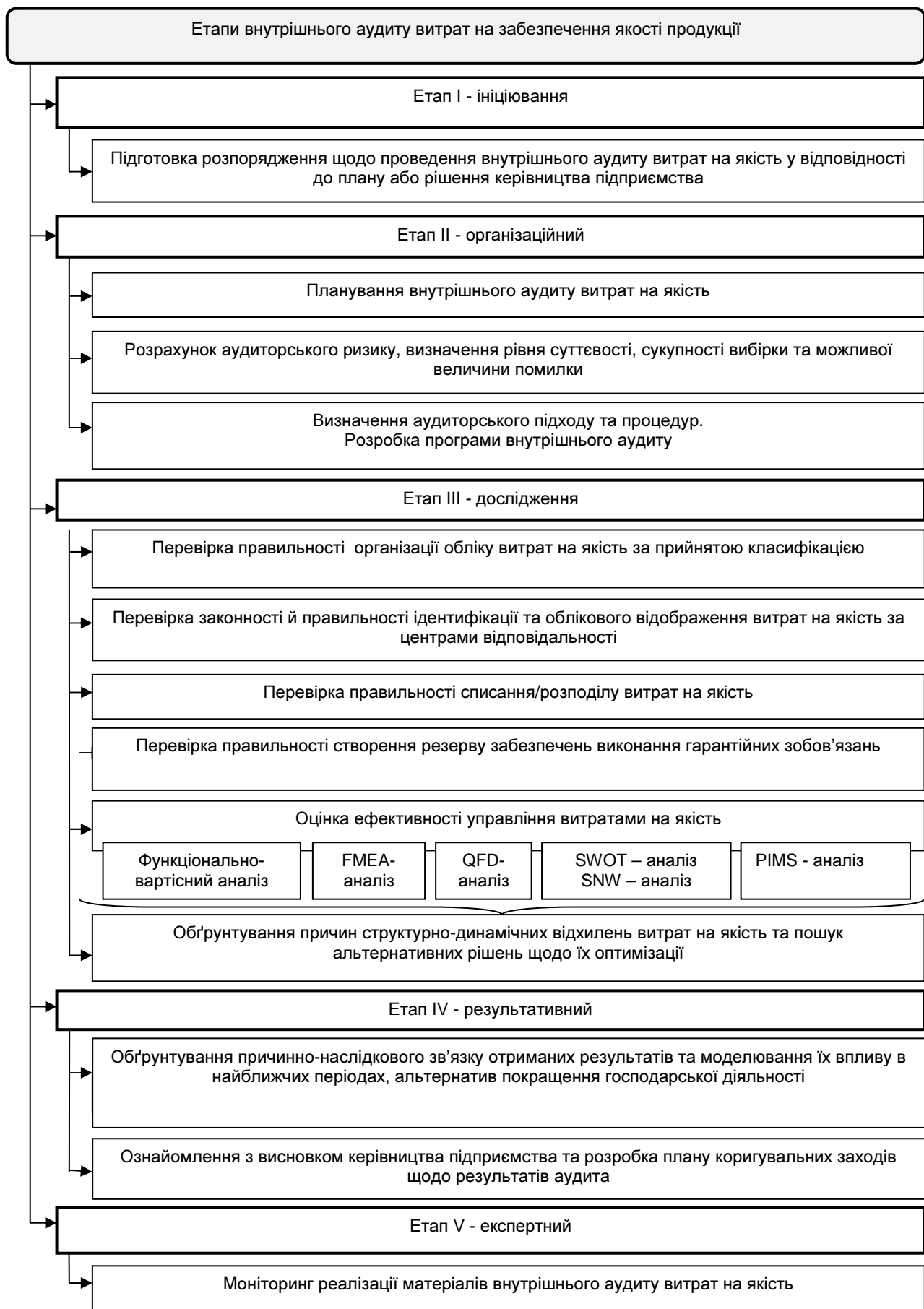
На особливу увагу заслуговує розгляд специфіки аудиту витрат на якість на етапі дослідження. На даному етапі аудитор в першу чергу має впевнитись у дотриманні вимог щодо організації обліку витрат на якість, передбачених обліковою політикою підприємства. Тож, першим кроком аудитора має стати перевірка правильності визначення (вибору) об'єктів обліку. Слід зазначити, що об'єктами обліку витрат на якість є самі витрати, пов'язані з якістю, які виникають в різних підрозділах підприємства [8, с. 164-169].

Наступним кроком має стати перевірка правильності обліку витрат на якість у відповідності до їх класифікації й визначення на цій основі складу витрат (переліку елементів) (рис. 2).

Оскільки на кожному підприємстві розробляється власна система кодування елементів витрат на якість, то на даному етапі перевірки має бути перевірена правильність застосування кодування аналітичних рахунків, призначених для обліку витрат на якість у відповідності до Робочого плану рахунків, оскільки від того, наскільки вірно застосовується кодування витрат, залежить правильність їх відображення в обліку, віднесення до складу виробничих чи невиробничих витрат, правильність покриття, списання чи розподілу.

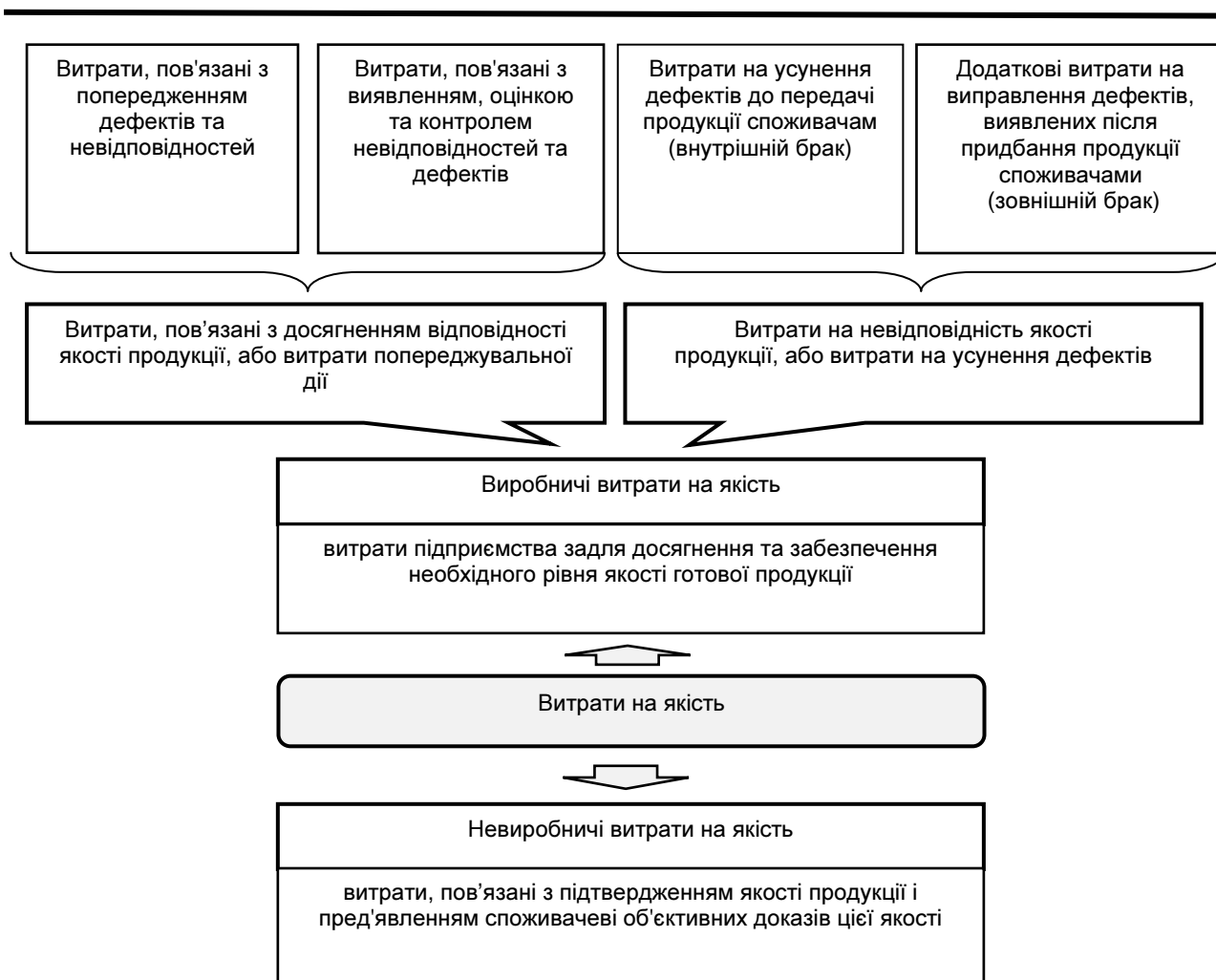
При перевірці правильності списання витрат на якість слід звернути увагу на те, що у разі, якщо витрати на якість відносяться до складу виробничих витрат, то вони мають бути віднесені на рахунок 23 «Виробництво» чи рахунок 24 «Брак у виробництві» (у складі витрат, понесених на виправлення браку). Виробничі витрати на якість - це витрати, безпосередньо пов'язані з процесом створення продукції, вони в переважній більшості відносяться до поточних витрат і впливають на її собівартість.

Невиробничі витрати на якість – це витрати по сертифікації, по оплаті розробки і оцінки систем менеджменту якості, витрати на аудит якості, на надання споживачу доказів відповідності продукції встановленим вимогам тощо. Як правило, це витрати одночасного характеру і при калькулюванні вартості якості їх необхідно включати не в повній сумі, а частинами. У обліку вони враховуються окремо як витрати майбутніх періодів і списуються на витрати звітного періоду двома способами: рівномірно протягом певного строку (визначається підприємством самостійно, наприклад приблизний строк функціонування системи менеджменту якості) або пропорційно об'єму випущеної (сертифікованої) продукції [10, с. 124-126]. У разі, якщо понесені витрати на якість відносяться до складу невиробничих витрат, вони також можуть розподілятися аналогічно загальноновиробничим витратам, або ж списуватись на фінансовий результат аналогічно адміністративним витратам.



**Рис. 1. Модель послідовності внутрішнього аудиту витрат на якість**

Джерело : розробка авторів



**Рис. 2. Класифікація витрат на якість відповідно до вимог ISO 9004:1994**

*Джерело : розробка авторів*

На особливу увагу на даному етапі аудиту заслуговує перевірка правильності відображення в обліку та фінансовій звітності формування і використання резервів забезпечення виконання гарантійних зобов'язань. Слід підкреслити, що гарантійні зобов'язання перед покупцями виникають практично у будь-якого суб'єкта господарювання, що реалізує товари (роботи, послуги), оскільки споживач має право на отримання належної якості товарів (робіт, послуг). При виконанні гарантійних зобов'язань підприємство за умови створення резерву (забезпечення) для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат по виконанню гарантійних зобов'язань згідно П(С)БО 11 «Зобов'язання» [5] та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» [4] може здійснити гарантійний ремонт, гарантійне обслуговування або ж заміну остаточно забракованого товару. Тож, під час перевірки покриття витрат по виконанню гарантійних зобов'язань аудитор має звернути увагу на рух та залишки коштів на рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань», зарезервованих для забезпечення майбутніх витрат на проведення гарантійних ремонтів проданої продукції (виконаних робіт та наданих послуг).

У разі, якщо у складі підприємства-виробника створено сервісні центри або гарантійні майстерні, що займаються обслуговуванням та/або ремонтом проданої продукції, то у такому випадку аудитор має здійснити перевірку витрат на утримання таких майстерень, відображених на рахунку 23 «Виробництво».

Наступним кроком аудитора на етапі дослідження має стати аналіз ефективності управління витратами на якість та обґрунтування причини їх структурно-динамічних відхилень, а також здійснення пошуку альтернативних рішень щодо їх оптимізації. Аналіз витрат на якість доцільно розпочинати із загальної оцінки виконання плану за кількістю заходів і освоєння коштів, які заплановані на ці потреби. З цієї метою доцільно здійснити порівняння кількості фактично виконаних заходів і загальної суми фактичних витрат на їх виконання з кількістю заходів і сумою витрат, які передбачені планом. Критерій загальної оцінки діяльності підприємств у цій області повинен бути таким – відсутність перевитрачання коштів, призначених на покращення якості продукції, при обов'язковому виконанні плану за кількістю заходів і за умови досягнення продукцією, що виготовляється, запланованих

параметрів якості. Це обумовлено тією теоретичною передумовою, що величина витрат на забезпечення якості продукції знаходиться у щільній залежності від кількості заходів, які впроваджуються та ступеня зміни якісних параметрів продукції [11, с. 313-322].

Завершальним кроком на етапі дослідження витрат на якість є пошук альтернативних рішень щодо їх оптимізації.

**Висновки з проведеного дослідження.** За результатами проведеного дослідження приходимо до висновку, що в умовах жорсткої конкуренції внутрішній аудит витрат на якість є надійною гарантією недопущення прийняття необґрунтованих, неправильних та неефективних управлінських рішень. Тож, наявність внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою системи управління підприємством в умовах швидких змін зовнішнього середовища та ускладнення процесів управління бізнесом. Наскільки при цьому внутрішній аудит стане корисним, залежить від завдань, які будуть перед ним поставлені, а також від обраної методики та послідовності проведення аудиторських процедур. Дотримання ж запропонованої нами послідовності етапів внутрішнього аудиту витрат на якість дозволить підприємствам шляхом прийняття виважених управлінських рішень на основі належно сформованого обліково-аналітичного забезпечення досягти оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її підвищення.

### Бібліографічний список

1. Босак І.П. Забезпечення якості продукції – важлива умова підвищення ефективності функціонування підприємства / І.П. Босак // Квалілогія книги. – 2010. – № 2. – С. 118-120.
2. Використання роботи внутрішніх аудиторів : Міжнародний стандарт аудиту 610, затверджений Радою з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/index.php?option>
3. Гушко С.В. Предметна область внутрішнього аудиту / С.В. Гушко // Вісник Криворізького економічного інституту КНУ. – 2013. – № 2. – С. 63-68.
4. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37, затверджений Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.1978 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37>
5. Зобов'язання : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. №20 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>
6. Лесняк В.О. Внутрішній аудит в системі управління сучасним підприємством / В.О. Лесняк // Молодий вчений. – 2014. – № 12(15). – С. 188-191.
7. Определение внутреннего аудита [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [http://www.iiaru.ru/inner\\_auditor/definition](http://www.iiaru.ru/inner_auditor/definition)
8. Пархоменко В.М. Облікове відображення витрат на якість продукції: теоретико-методичне забезпечення / В.М. Пархоменко // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2(56). – С. 164-169.
9. Терміни та визначення : Державний стандарт України управління якістю та забезпечення якості 3230-95 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://bvp.h1.ru/pdf/9-01.pdf>.
10. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика / І.Ю. Тимрієнко // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 2 (48). – С. 124-126.
11. Ткаченко С.А. Особливості аналітичного забезпечення додаткових витрат на підвищення якості продукції / С.А. Ткаченко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (26). – С. 313-322.

### References

1. Bosak, I.P. (2010), "Providing of quality of products is an important condition of increase of efficiency of functioning of enterprise", *Kvalilohiia knyhy*, no.2, pp. 118-120.
2. Audytorska Palata Ukrainy (2012), *Vykorystannia roboty vnutrishnikh audytoriv* [Use of work of internal public accountants], *Mizhnarodnyi Standard Audytu 610* [International Standard on Auditing 610], available at: <http://www.apu.com.ua/index.php?option> (access date February 07, 2015).
3. Hushko, S.V. (2013), "Subject domain of internal audit", *Visnyk Kryvorizkoho ekonomichnoho instytutu KNU*, no.2, pp. 63-68.
4. *Zabezpechennia, umovni zoboviazannia ta umovni aktyvy* [Providing, conditional obligations and conditional assets], *Mizhnarodnyi standart bukhalterskoho obliku 37* [International Accounting Standard 37], available at: <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/MSBO37> (access date February 05, 2015).
5. Ministerstvo Finansiv Ukrainy (2000), *Zoboviazannia* [Commitment], *Polozhennia (standart) bukhalterskoho obliku 11* [Regulation (Standard) 11], available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (access date February 05, 2015)

6. Lesniak, V.O. (2014), "An internal audit is in control system by a modern enterprise", *Molodyi vchenyi*, no.12 (15), pp. 188-191.

7. *Opredeflenie vnutrennego audita* [Determination of internal audit], available at: [http://www.iiaru.ru/inner\\_auditor/definition](http://www.iiaru.ru/inner_auditor/definition) (access date January 26, 2015).

8. Parkhomenko, V.M. (2011), "A registration reflection of charges is on quality of products: teoretiko-methodical providing", *Visnyk ZhDTU*, no.2 (56), pp. 164-169.

9. *Termyny ta vyznachennia* [Terms and determination], *Derzhavnyi standart Ukrainy upravlinnia yakistiu ta zabezpechennia yakosti 3230-95* [State standard of Ukraine of quality management and providing of quality 3230-95], available at: <http://bvp.h1.ru/pdf/9-01.pdf> (access date January 29, 2015).

10. Tymriienko, I.Yu. (2009), "An administrative account of charges is on quality of products: conceptual approach, theory and practice", *Visnyk ZhDTU. Ekonomichni nauky*, no.2 (48), pp. 124-126.

11. Tkachenko, S.A. (2013), "Features of the analytical providing of additional charges are on upgrading products", *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, no.2 (26), pp. 313-322.

#### **Жадан М.І., Кахадзе Г.М. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**Мета дослідження** полягає у виокремленні етапів аудиту витрат на якість та їх структуруванні у послідовності, яка дозволить створити належне обліково-аналітичного забезпечення прийняття виважених управлінських рішень щодо досягнення оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її забезпечення.

**Методика дослідження.** Методологічною основою дослідження став діалектичний метод, який дозволив вивчити місце та функції внутрішнього аудиту витрат на якість в системі управління конкурентоспроможністю підприємства, визначити його проблеми, напрями адаптації та вдосконалення в умовах інтеграції вітчизняної економіки у глобальний економічний простір. Метод теоретичного узагальнення та порівняння став підґрунтям встановлення сутності витрат на якість. При розробці моделі внутрішнього аудиту витрат на якість був застосований метод моделювання. Завдяки методам аналізу й синтезу зроблено висновки щодо необхідності та можливостей практичного застосування результатів дослідження.

**Результати.** В ході дослідження ідентифіковано завдання та структуровано об'єкти внутрішнього аудиту, визначено та обґрунтовано модель послідовності етапів організації внутрішнього аудиту витрат на якість.

**Наукова новизна** отриманих результатів полягає в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення методики аудиту витрат на якість шляхом виокремлення етапів аудиту та їх структурування у послідовності, яка дозволить створити належне обліково-аналітичного забезпечення прийняття виважених управлінських рішень щодо досягнення оптимального співвідношення між якістю продукції і витратами на її забезпечення.

**Практична значущість** полягає в тому, що основні положення даного дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані під час проведення внутрішнього аудиту витрат на якість.

**Ключові слова:** витрати на якість, внутрішній аудит, гарантійні зобов'язання, резерв забезпечення виконання гарантійних зобов'язань.

#### **Zhadan M.I., Kakhadze H.M. INTERNAL AUDIT OF COSTS ON INDUSTRIAL ENTERPRISES PRODUCTIONS QUALITY**

**Purpose** of research is to distinguish stages of audit quality costs and structuring them in a sequence that will create the proper accounting and analytical support for making reasoned management decisions about optimal balance between product quality and cost of its maintenance.

**Methodology of research.** The methodological basis of the study was the dialectical method, which allowed to explore the place and function of internal audit quality costs in the management of competitiveness of the enterprise, identify its problems, the direction of adaptation and improvement in terms of integration of the domestic economy in the global economic space. The method of theoretical generalization and became the basis of a comparison review of the essence of the cost of quality. In developing the model of internal audit of expenses for quality modeling method was used. Thanks to the methods of analysis and synthesis of the findings of the opportunities and practical application of research results.

**Findings.** The study identified the problem and are structured objects of internal audit, defined and grounded model of the steps the organization of internal audit quality costs.

**Originality** of the results is to develop practical recommendations to improve the methodology of audit quality costs through the development stages of the audit and their structuring in a sequence that will create a proper accounting and analytical support make informed management decisions to achieve optimal balance between product quality and the cost of its maintenance.

**Practical value** lies in the fact that the basic provisions of this study in the form of suggestions and guidelines can be used in carrying out the internal audit quality costs.

**Key words:** cost of quality, internal audit, warranty, reserve enforce warranty.

#### **Жадан М.И., Кахадзе Г.М. ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ЗАТРАТ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Целью исследования** является разработка этапов аудита затрат на качество и их структурирование в последовательности, которая позволит создать надлежащее учетно-аналитического обеспечения принятия

взвешенных управленческих решений достижения оптимального соотношения между качеством продукции и затратами на ее обеспечение.

**Методика исследования.** Методологической основой исследования стал диалектический метод, который позволил изучить место и функции внутреннего аудита затрат на качество в системе управления конкурентоспособностью предприятия, определить его проблемы, направления адаптации и совершенствования в условиях интеграции отечественной экономики в глобальное экономическое пространство. Метод теоретического обобщения и сравнения стал основой рассмотрения сущности затрат на качество. При разработке модели внутреннего аудита затрат на качество был применен метод моделирования. Благодаря методам анализа и синтеза сделаны выводы о необходимости и возможностей практического применения результатов исследования.

**Результаты.** В ходе исследования идентифицированы задачи и структурированы объекты внутреннего аудита, построена и обоснована модель последовательности этапов организации внутреннего аудита затрат на качество.

**Научная новизна** полученных результатов состоит в разработке практических рекомендаций по усовершенствованию методики аудита затрат на качество путем разработки этапов аудита и их структурирования в последовательности, которая позволит создать надлежащее учетно-аналитического обеспечения принятия взвешенных управленческих решений достижения оптимального соотношения между качеством продукции и затратами на ее обеспечение.

**Практическая значимость** состоит в том, что основные положения данного исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы при проведении внутреннего аудита затрат на качество.

**Ключевые слова:** затраты на качество, внутренний аудит, гарантийные обязательства, резерв обеспечения выполнения гарантийных обязательств.