

**ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Пархоменко Валерій Миколайович**

УДК 657.1:657.471

**КОНЦЕПЦІЯ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА  
АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ**

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

**АВТОРЕФЕРАТ**  
**дисертації на здобуття наукового ступеня**  
**доктора економічних наук**

**Житомир – 2011**

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі бухгалтерського обліку в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України.

**Науковий консультант:** доктор економічних наук, професор  
**Бутинець Франц Францович**,  
Житомирський державний технологічний  
університет, завідувач кафедри  
бухгалтерського обліку,  
Заслужений діяч науки і техніки України

**Офіційні опоненти:** доктор економічних наук, професор  
**Валуєв Борис Іванович**,  
Житомирський державний технологічний  
університет, професор кафедри  
бухгалтерського обліку

доктор економічних наук, доцент  
**Голов Сергій Федорович**,  
Приватний вищий навчальний заклад  
“Міжнародний інститут менеджменту (МІМ-Київ)”,  
професор кафедри менеджменту та економіки

доктор економічних наук, професор  
**Пушкар Михайло Семенович**,  
Тернопільський національний економічний  
університет, завідувач кафедри  
обліку і контролінгу в промисловості

Захист відбудеться “16” березня 2011 р. об 11<sup>00</sup> годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 14.052.01 в Житомирському державному технологічному університеті за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103, ауд. 233.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Житомирського державного технологічного університету за адресою: 10005, м. Житомир, вул. Черняхівського, 103.

Автореферат розісланий “11” лютого 2011 р.

Вчений секретар  
спеціалізованої вченої ради

Т.В. Давидюк

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність теми.** Розвиток глобалізаційних процесів в українській економіці викликає структурні зрушення, що потребує докорінних змін у системі інформаційного забезпечення управлінського апарату суб'єкта господарювання. З розвитком та посиленням конкурентної боротьби змінюються пріоритети у відносинах учасників ринку: на перший план виходять потреби споживачів, що вимагає від економічних служб швидко реагувати на кон'юнктурні зміни та приймати ефективні управлінські рішення, особливо у сфері управління якістю продукції, як пріоритетного фактору її конкурентоспроможності. Досягти цього можна за умови налагодження тісного конвергенційного зв'язку між системами управління якістю продукції та бухгалтерського обліку, як джерела інформації про витрати на якість, що є об'єктом даної системи. Організація та впровадження налагодженої системи обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції сприяє прийняттю ефективних і обґрунтованих управлінських рішень, необхідність яких обумовлена формуванням економічного механізму управління якістю продукції, що дозволяє оптимізувати дані витрати, не знижуючи при цьому якість виготовленої продукції.

Якість продукції є важливим фактором підвищення рівня життя населення, що обумовлюється її соціальним значенням. В 2010 р. за індексом якості життя, опублікованим організацією "International Living", Україна посіла 68 місце, випередивши інші країни пострадянського простору, за винятком прибалтійських республік та Республіки Молдова. Україна набрала 62 бали з можливих 100. Зокрема, у сфері економіки Україна отримала від упорядників рейтингу лише 42 бали, у сфері охорони здоров'я – 75 балів<sup>1</sup>.

Підвищення якості продукції може вплинути на підвищення рівня якості життя, оскільки забезпечує зміцнення безпеки держави, зростання життєвого рівня й здоров'я населення, охорону довкілля, сприяє більш повному використанню виробничих і трудових ресурсів суспільства, знижує непродуктивні витрати, підвищує конкурентоспроможність продукції, розширює експортні можливості держави.

Значна частина дослідників розглядає витрати на якість лише з економічної та управлінської точок зору, тоді як аспект облікового відображення та калькулювання таких витрат повною мірою не розкрито. Вищенаведене обумовлює необхідність розробки концепції бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції. Висновки та рекомендації теоретико-прикладного характеру, отримані в результаті вирішення даних проблем, забезпечують належний рівень визначення та управління витратами на якість продукції як об'єкта облікового відображення.

Дослідженню питань теоретико-методологічних аспектів облікового відображення, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат та витрат на управління якістю продукції, зокрема, й облікового відображення браку у виробництві присвячені праці відомих вітчизняних і зарубіжних дослідників у

---

<sup>1</sup> Примітка: Україна – лідер серед країн СНД за рівнем якості життя [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://novaera.te.ua/arhnews.php?page=40>.

технічній, економічній та обліковій літературі, зокрема Н.В. Бонцевича, І.А. Будіщевої, О.М. Брадула, Ф.Ф. Бутинця, Р.П. Валеви́ча, Б.І. Валуєва, А.Г. Варжапетяна, Ю.П. Васильєва, С.Ф. Голова, У. Демінга, Д. Джурана, Т.Г. Дроздової, В.В. Єфімова, Н.Д. Ільєнкової, С.Д. Ільєнкової, Е.М. Карлика, Є.М. Карпенка, А.Л. Козлова, М.Д. Корінька, В.П. Кустарьова, І.Д. Лазаришиної, С.А. Ламоткіна, В.Г. Лебеде́ва, Н.М. Малюги, М.Г. Міронова, Н.К. Моїсеєвої, Н.А. Морозової-Герасимович, С.З. Мошенського, В.С. Мхітаряна, Н.В. Немогай, Н.І. Новицького, П.П. Новиченко, В.Ю. Огвоздіна, В.Н. Олексюк, О.В. Олійник, І.Б. Осорьєвої, Я.Д. Плоткіна, С.П. Полішка, Т.Д. Попової, А.В. Проскуракова, Е.Є. Пуровської, М.С. Пушкара, В.В. Садовського, О.Б. Пароля, О.В. Перчука, В.С. Сидоренка, С.М. Сидоренка, П.М. Стуколова, В.Е. Сицка, І.Ю. Тимрієнко, О.Г. Туровець, А. Фейгенбаума, В.Н. Фоміна, Дж.Х. Харрінгтона, М.Г. Чумаченка, М.М. Шигун.

Питання управління якістю продукції та витратами на її забезпечення розглядали у кандидатських дисертаціях українські дослідники Н.А. Морозова-Герасимович (2003 р.), Т.П. Михайлова (2004 р.), І.Ю. Тимрієнко (2010 р.). В даних роботах приділено увагу питанням класифікації витрат на якість, управління ними та економічного аналізу.

Аналіз літератури показав, що дослідники приділяють увагу контролю якості в технологічному контексті, разом з тим, методи здійснення господарського контролю залишаються поза увагою. Впродовж останніх років захищено ряд кандидатських і докторських дисертацій, присвячених проблемам контролю якості продукції в Україні: Л.А. Ільків (2006 р.), І.С. Педак (2006 р.), Т.О. Єгоркіна (2008 р.) та інші; в Російській Федерації: С.А. Стрижков (2003 р.), А.Н. Дроханов (2005 р.), О.С. Єрьоменко (2007 р.). Незважаючи на вагомий внесок вищенаведених дослідників залишились невирішеними питання теоретичного та методологічного забезпечення контролю якості продукції, що визначає актуальність дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету: “Розвиток методології бухгалтерського обліку та економічного аналізу в умовах становлення соціально орієнтованої ринкової економіки України” (номер державної реєстрації 0109U008166) – автор є виконавцем розділу, присвяченого бухгалтерському обліку витрат на поліпшення якості продукції; “Розвиток бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в системі корпоративного управління” (номер державної реєстрації 0110U005014) – автор є виконавцем розділу, присвяченого внутрішньому контролю якості продукції та витрат на її забезпечення в системі управління.

**Мета і завдання дослідження.** Метою дослідження є комплексне вирішення проблем теорії та методології бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість (забезпечення, поліпшення, підтримка) продукції шляхом формування концепції розвитку облікового відображення витрат на якість і контроль-аналітичного забезпечення ефективності їх здійснення.

Для досягнення мети в роботі поставлено такі завдання:

- проаналізувати взаємозалежність і взаємопроникнення систем бухгалтерського обліку та управління якістю;
- систематизувати методичний інструментарій облікового забезпечення системи управління якістю (СУЯ);
- охарактеризувати напрями удосконалення облікового відображення витрат на якість продукції з урахуванням зарубіжного досвіду;
- узагальнити підходи до класифікації витрат на якість продукції як основи формування науково обґрунтованого підходу до побудови і теоретичного обґрунтування ознак, груп та видів витрат, виходячи із потреб СУЯ;
- проаналізувати підходи до організації системи бухгалтерського обліку витрат на якість на базі елементів методу бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати концепції управління витратами на якість, виявити проблеми теоретичного та практичного рівня для розробки підходів до управління витратами на якість на базі калькулювання;
- розкрити економічну сутність браку виробництва в контексті систематизації його класифікації для інформаційного забезпечення системи бухгалтерського обліку;
- оцінити підхід до гарантування належної якості продукції у відносинах з контрагентами щодо виконання договірних зобов'язань в частині облікового відображення;
- визначити проблеми та розвинути методику облікового відображення браку у виробництві з метою забезпечення ефективності таких витрат;
- проаналізувати підходи до організації внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення для формування теоретико-методичних засад його здійснення з врахуванням специфіки стадій життєвого циклу продукції;
- обґрунтувати підходи до бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат на якість продукції в умовах комп'ютерного середовища для вчасного виявлення та здійснення заходів щодо їх усунення;
- систематизувати розвиток підходів до економічного аналізу якості продукції для визначення проблемних питань теоретичного і практичного характеру;
- проаналізувати організаційно-методичні засади економічного аналізу витрат на якість продукції, як основи удосконалення методики його здійснення;
- розвинути методику економічного аналізу витрат на якість продукції для її раціоналізації.

*Гіпотеза дослідження* передбачає, що забезпечення конкурентоздатності підприємства на ринку та підвищення якості життєвого рівня населення неможливе без функціонування налагоджених систем бухгалтерського обліку, контролю та економічного аналізу стану виробництва якісної продукції та витрат на її виготовлення.

*Об'єктом дослідження* є конвергенційні зв'язки підсистем бухгалтерського обліку, контролю та аналізу з системою управління якістю продукції в частині витрат на якість.

*Предметом дослідження є теоретико-методологічні та організаційно-практичні засади бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції.*

*Методи дослідження.* Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання явищ та процесів у СУЯ продукції в контексті витрат на її поліпшення. Методика дослідження ґрунтується на системному підході. Для вирішення поставлених завдань використані методи теоретичного узагальнення, групування, порівняння та історичний метод для обґрунтування сутності понять “якість”, “витрати”, “витрати на якість” та удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат на поліпшення якості. На основі діалектичного методу проаналізовано підходи до еволюції СУЯ. Методи аналогії, порівняння, системний підхід дозволили встановити конвергенційний зв’язок між системами бухгалтерського обліку та управління якістю. Методи абстрагування, причинно-наслідкового зв’язку та логічний метод застосовано для систематизації та удосконалення класифікації витрат на якість і показників економічного аналізу якості продукції. Використання системного підходу та методу моделювання дозволило розробити модель калькулювання витрат на якість на повному життєвому циклі в поєднанні з видами витрат за призначенням та модель калькулювання собівартості продукції з врахуванням витрат на якість за нормативно-функціональним методом. На основі методів індукції, дедукції, історичного методу визначено функціональне значення внутрішнього контролю витрат на якість і загальні тенденції його розвитку. Методи причинно-наслідкового зв’язку, формалізації та абстрактно-логічний метод використовувалися для розробки методики здійснення внутрішнього контролю якості на стадіях життєвого циклу продукції та проведення економічного аналізу витрат на якість продукції.

*Інформаційною базою дослідження є* напрацювання представників економічної, технічної, філософської та облікової думки, праці вітчизняних та зарубіжних вчених з проблем впровадження і функціонування СУЯ продукції в контексті витрат на її поліпшення; матеріали міжнародних конференцій і семінарів з проблем теорії та практики даного питання; опубліковані статистичні дані; нормативні вітчизняні та міжнародні документи, що регулюють функціонування СУЯ; довідниково-інформаційні видання, інтернет-ресурси.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає у розробці концепції, що забезпечує комплексне розв’язання проблем теорії та методології бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції.

***вперше одержано:***

– теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, виходячи із інтеграції системи управління якістю та облікової системи на основі розробленої моделі облікового забезпечення СУЯ (визначено функціональні завдання, принципи функціонування, розкрито їх зміст), що дозволило визначити основні напрями проектування та впровадження на практиці її облікового забезпечення;

– теоретичні засади бухгалтерського обліку витрат на якість, як самостійного напрямку облікової діяльності (ідентифіковано завдання бухгалтерського обліку,

структуровано об'єкти обліку, описано фактори впливу на їх величину (носії витрат), процедури вибору методів оцінки витрат на якість, визначення рахунків, на яких вони відображаються, формування та забезпечення системи документообороту та розробка системи звітності щодо даної облікової категорії) для забезпечення ефективного функціонування СУЯ та управління даними витратами;

– теоретичні основи калькулювання витрат на якість в системі бухгалтерського обліку, що ґрунтується на гібридних моделях калькулювання таких витрат у повному життєвому циклі в поєднанні з видами витрат за призначенням та моделі калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість за нормативно-функціональним методом, що дозволило ефективно організувати процес калькулювання, забезпечити надання управлінському персоналу аналітичної інформації про об'єкти калькулювання для прийняття рішень;

***удосконалено:***

– методологію бухгалтерського обліку через розробку класифікації витрат на якість на основі аналізу існуючих підходів до її побудови і теоретичного обґрунтування виділених ознак, груп та видів витрат, класифікатор причин і видів браку з урахуванням специфіки видів економічної діяльності, що орієнтований на підвищення ефективності управління виділеними об'єктами внаслідок оперативного обміну інформацією між системами управління якістю та бухгалтерського обліку, як підсистемами системи управління підприємством;

– організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку претензійної роботи з контрагентами щодо поставки неякісної продукції через його процедурний опис шляхом формалізації порядку обчислення розміру відшкодування контрагентом заподіяних збитків внаслідок поставки неякісної продукції, що забезпечує визначення суми відшкодування та перешкоджає додатковим витратам на усунення / виправлення браку;

– теоретико-методологічні засади внутрішнього контролю якості продукції в розрізі стадій її життєвого циклу, що забезпечує реалізацію комплексного підходу до управління величиною витрат на якість продукції, сформовано класифікацію внутрішнього контролю витрат на якість (за стадіями життєвого циклу продукції, видами контролю, періодом здійснення контрольних дій, рівнем автоматизації, періодичністю перевірок об'єктів), що дозволяє визначити напрями, об'єкти та глибину контролю витрат на якість;

– організацію бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю через розвиток їх комп'ютеризованої форми в частині витрат на якість на базі універсальних програмних продуктів шляхом налаштування специфічних особливостей щодо витрат на якість продукції в конфігурації системи, а також модульної структури системи комп'ютеризації економічного аналізу якості продукції на базі програмного продукту "Галактика", дотримання якої забезпечує можливість проведення ретроспективного, оперативного і стратегічного аналізу, як основи визначення переваг і недоліків діяльності суб'єкта господарювання, своєчасно реагувати на зміни в ринковому середовищі, оцінювати альтернативні варіанти управлінських рішень і своєчасно їх реалізовувати;

– систему нормативно-методичного регулювання бухгалтерського обліку витрат на якість шляхом внесення змін до нормативно-правових актів (ПБО 16 “Витрати”) в частині ідентифікації критеріїв їх визнання, визначення складу, структуровано розкриття інформації про склад і суму витрат у ф. № 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, виходячи із особливостей даної економічної категорії та з метою реалізації інформаційних запитів інституційних одиниць;

***дістало подальший розвиток:***

– трактування категорії “якість” з філософської, соціальної, економічної точок зору, що дозволило сформулювати її функціональне призначення, принципи, закономірності їх розвитку, та уточнення категоріального апарату з урахуванням специфіки облікового відображення ідентифікованих об’єктів: “витрати на якість”, “брак” та “бракована продукція”, що створює основу для їх теоретичного обґрунтування та формування практичних рекомендацій з удосконалення нормативного регулювання з метою раціональної організації та розвитку методології їх облікового відображення;

– організаційно-методологічні положення бухгалтерського обліку шляхом оптимізації структури ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” через розширення переліку елементів як основного джерела інформації. Запропоновані показники забезпечують прозорість складу витрат, які впливають на розмір собівартості продукції, а саме рядок 041 “Непродуктивні витрати” розкриває інформацію про витрати від браку та наслідки його виникнення – рекламаційні витрати, з метою забезпечення заінтересованих користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень;

– обґрунтування теоретико-організаційних положень бухгалтерського обліку витрат від браку, з урахуванням упущеної економічної вигоди, шляхом формалізації опису складових виправного та невиправного браку та врахування рекламаційних і альтернативних витрат для забезпечення точності оцінки витрат від браку, що дозволяє запобігти заниженню витрат даного роду з метою надання достовірної інформації про господарську діяльність суб’єкта господарювання;

– комплексний організаційно-методичний підхід до економічного аналізу витрат на якість продукції, реалізація якого здійснюється в розрізі таких напрямів: встановлення основних завдань та визначення фінансових і нефінансових показників якості продукції, отримання достовірних результатів щодо стану якості, врахування яких забезпечить ефективну організацію аналітичних досліджень та визначення впливу показників на результати діяльності підприємства з метою забезпечення його керівництва достовірною інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

**Практичне значення одержаних результатів.** Отримані у дисертації результати можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних і емпіричних досліджень у сфері бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції. Використання на підприємстві розроблених методів управління та облікового відображення витрат на якість



продукції дозволяє систематично управляти даними витратами, що забезпечує для підприємства досягнення економічного та соціального ефекту.

Основні теоретико-практичні та організаційно-методологічні положення дисертації доведені до рівня конкретних розробок, що придатні до використання суб'єктами господарювання різних форм власності, органами державної влади та у вищих навчальних закладах, а саме:

– рекомендації з удосконалення нормативної бази з бухгалтерського обліку витрат підприємства з урахуванням витрат на якість продукції з метою врегулювання питань їх оцінки, бухгалтерського обліку та оптимізації системи звітності (Міністерство фінансів України, довідка № 31-34000-30-25/28564 від 20.10.2010 р.);

– рекомендації з удосконалення комп'ютеризації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції (ЗАТ “Новокраматорський машинобудівний завод”, довідка № 1732 від 25.05.2010 р.);

– рекомендації з удосконалення організації бухгалтерського обліку та калькулювання витрат на якість (ВАТ Запорізький металургійний комбінат “Запоріжсталь”, довідка № 16/2001461 від 20.08.2010 р.);

– методичні підходи до процедури ведення претензійної роботи з контрагентами щодо поставки неякісної продукції та порядку обчислення сумарних витрат від браку, з урахуванням упущеної економічної вигоди (ВАТ “Київський завод “РАДАР”, довідка № 1336 від 20.09.2010 р.);

– комплексний теоретико-методологічний підхід до бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на управління якістю продукції, що включені до змісту лекційних та практичних занять, у робочі програми навчальних курсів “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”, “Внутрішній контроль”, “Економічний аналіз” (навчальний процес Національної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, довідка № 1017/1 від 10.09.2010 р.);

– розроблено навчально-методичне забезпечення дисциплін “Звітність підприємства”, “Економічний аналіз” (навчальний процес Житомирського державного технологічного університету, довідка № 44-45/877 від 25.06.2010 р.).

**Особистий внесок дисертанта.** Усі наукові результати, що містяться в дисертації, отримані автором особисто. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, у роботі використані ідеї і пропозиції, що є результатом особистої праці здобувача. Внесок автора у праці, опубліковані в співавторстві, наведено у переліку основних публікацій за темою дисертації.

**Апробація результатів дисертації.** Основні результати дослідження, викладені в дисертації, доповідалися, обговорювалися та одержали позитивну оцінку на 10 міжнародних і всеукраїнських науково-практичних конференціях, що відображені в публікаціях [28-37].

**Публікації.** Основні положення дисертації викладено у 47 працях, у тому числі: 3 монографіях (одна – одноосібна і 2 – у співавторстві); 24 статтях у фахових виданнях; 10 тезах і текстах виступів на конференціях; 10 – в інших виданнях (з них

2 – підручники з грифом МОН України). Загальний обсяг публікацій, які належать особисто здобувачу, становить 101,99 друк. арк. Публікації відображають основні результати дисертації.

**Структура та обсяг дисертаційної роботи.** Дисертація складається зі вступу, п'яти розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 409 сторінках друкованого тексту. Дисертація містить 104 таблиці, 52 рисунки, 32 додатка, розміщених на 196 сторінках. Список використаних джерел налічує 400 найменувань і розміщений на 37 сторінках.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дослідження, її значущість для суспільства, розвитку науки та практики господарювання, висвітлено зв'язок теми з науковими планами і програмами, сформульовано мету й завдання дослідження. Ідентифіковано об'єкт і предмет дослідження; сформульовано робочу гіпотезу, що покладено в основу дослідження; охарактеризовано методи дослідження, розкрито зміст наукової новизни та практичне значення одержаних в ході дослідження результатів; наведено результати апробації та публікації, що розкривають результати дослідження, особистий внесок здобувача.

У першому розділі **“Облікове забезпечення системи управління якістю продукції: теоретичні засади”** висвітлено філософські, соціальні, економічні, правові основи категорії “якість”, досліджено тенденції розвитку бухгалтерського обліку в СУЯ в контексті витрат на забезпечення та поліпшення її рівня, сформовано методичний інструментарій облікового забезпечення СУЯ продукції.

Якість, як економічна категорія, є сукупністю властивостей і характеристик об'єкта (продукції) для задоволення потреб споживачів; дана вимога задовольняється при цільовому використанні продукції та відповідність її вимогам технічного рівня розробки (відповідність стандартам, нормам, правилам, як на законодавчому і світовому рівні, так і дотримання внутрішньофірмових правил та норм виробництва). При задоволенні всіх зазначених властивостей і характеристик продукції вона є основою конкурентоспроможності фірми на споживчому ринку.

Соціальна значимість даної категорії полягає у задоволенні виявлених і передбачуваних потреб споживачів, що визначається на мікрорівні та, в свою чергу, формується на основі впливу макрорівня.

На основі розгляду та аналізу видів інформаційних потоків, необхідність реєстрації яких визначає стандарт ISO 9001: 2000, виявлено їх неповноту та недостатність для забезпечення раціонального функціонування СУЯ. Встановлено, що вони не є всеохоплюючими і не можуть повністю забезпечити інформаційні потреби користувачів у сфері забезпечення, оперативного управління, поліпшення, гарантування якості продукції. Оскільки значення системи бухгалтерського обліку для СУЯ носить, перш за все, інформаційний характер про стан і рух засобів виробництва, характер, результати, динаміку господарської діяльності підприємства, фактори, що впливають на управління якістю продукції, запропоновано модель облікового забезпечення СУЯ з визначенням в ній ролі бухгалтерського обліку, що дозволило встановити необхідність визначення руху та

функціонального призначення інформаційних зв'язків, які інтегрують систему бухгалтерського обліку в СУЯ (рис. 1).



**Рис. 1. Модель облікового забезпечення системи управління якістю**

Впровадження даної моделі на підприємстві дозволяє ефективно організувати діяльність СУЯ через призму системи бухгалтерського обліку, зокрема, дозволяє повноцінно використовувати потенціал підприємства через інформатизацію та координацію цілеспрямованих дій учасників виробничого та управлінського процесу, забезпечує гнучкість та оперативне реагування на зміни у зовнішньому середовищі СУЯ та дозволить швидко і якісно реорганізувати внутрішнє середовище.

Під обліковим забезпеченням СУЯ слід розуміти систематичний процес формування необхідних взаємопов'язаних і взаємодоповнюючих властивостей, характеристик, компонентів СУЯ на основі її інтеграції з системою бухгалтерського обліку, контролю, аналізу з метою забезпечення ефективної та раціональної діяльності СУЯ та забезпечення високої якості продукції.

Для формування методичного інструментарію облікового забезпечення СУЯ визначено його принципи, функції та завдання, оскільки ефективна та раціональна діяльність у сфері управління якістю продукції залежить від інтеграції даних складових (елементів) системи бухгалтерського обліку та системи управління якістю з метою формування облікового забезпечення СУЯ. Інтегрувати дані системи неможливо без застосування єдиних принципів та підходів, що, на основі стратегічних цілей підприємства обумовлюють визначення функцій та завдань облікового забезпечення СУЯ.

Визначені принципи облікового забезпечення СУЯ відповідають принципам бухгалтерського обліку, проте при трактуванні слід додатково наповнювати їх змістовне значення відповідно до інформаційних запитів функціонування СУЯ, що дозволяє усвідомити й зрозуміти сутність методології дослідження, та, як наслідок, визначити основний методичний інструментарій формування облікового забезпечення СУЯ.

При застосуванні методів для формування та дієвості облікового забезпечення СУЯ потрібно враховувати специфіку їх використання, яка полягає у визначенні сфери і напряму застосування, постановки завдань і отриманні необхідних результатів. З метою забезпечення раціональності облікового забезпечення СУЯ дані методи повинні застосовуватись систематично.

Для організації та впровадження на практиці запропонованої моделі облікового забезпечення СУЯ продукції запропоновано методика облікового забезпечення СУЯ, що дозволить визначити основні напрями інтеграції даних систем. Дана методика складається з чотирьох етапів, які є систематично обґрунтованими та взаємообумовленими, що забезпечує необхідний рух інформації відповідно визначеним принципам, функціям та поставленим завданням. Запропонований порядок реалізації методики відображає поетапне здійснення заходів, що забезпечує повноцінне використання функціональних можливостей системи бухгалтерського обліку та СУЯ для отримання економічного та соціального ефектів.

У другому розділі **“Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку браку у виробництві”** визначено економічну сутність браку у виробництві, розглянуто облікове відображення забезпечення якості продукції у договірних відносинах, досліджено документальне відображення браку у виробництві, обґрунтовано теоретико-методологічні положення облікового відображення браку у виробництві.

Одним із сучасних підходів до забезпечення конкурентних переваг виробників є реалізація заходів, спрямованих на забезпечення високого рівня якості продукції, яка була б здатна задовольняти випереджаючі вимоги, смаки та потреби споживачів. Забезпечення високого рівня якості передбачає понесення витрат на її підвищення

та усунення негативних наслідків процесу виробництва, таких як брак продукції та пов'язаних з ним рекламацийних витрат.

На економічну безпеку підприємства і держави в цілому впливає показник виникнення браку у виробництві. Зменшення виробничого браку викликає збільшення придатної готової продукції, зменшення її собівартості та матеріаломісткості, і, як наслідок, – збільшення прибутку (за рахунок зниження втрат від рекламаций та суми штрафів за поставку неякісної продукції). Сучасні умови господарювання зумовлюють необхідність інформаційного забезпечення суб'єктів підприємницької діяльності про брак в контексті виконання договірних зобов'язань контрагентами, що спричиняє необхідність перегляду методологічних засад бухгалтерського обліку операцій з браком. Це потребує усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату. За результатами дослідження категорій “брак” та “бракована продукція” встановлено, що поняття брак є ширшим, ніж бракована продукція, і включає в себе продукцію, напівфабрикати, товари, вузли, роботи (послуги).

У ході реалізації договірного процесу підприємства на кожній з його стадій потребують облікового відображення конкретні факти господарського життя та господарські операції. Відповідно до прийнятої методики обліку дотримання вимог щодо якості предмету договору, тобто виникнення прав та зобов'язань у контрагентів стосовно забезпечення належної якості товарів та послуг, відображення в обліку не знаходить. Тому, вважаємо доцільним виділити такий об'єкт бухгалтерського обліку як права та зобов'язання контрагентів щодо дотримання якості предмету договору. Виділення об'єкта облікового спостереження обумовлюється необхідністю покращання внутрішнього контролю за виконанням таких договорів, при цьому права та зобов'язання контрагентів можна вважати умовними. Це дає можливість підвищити ефективність внутрішнього контролю за виконанням таких договорів. Зважаючи на це пропонуємо деталізувати позабалансовий рахунок 03 “Контрактні зобов'язання” за субрахунками: 031 “Зобов'язання щодо поставки належної якості матеріальних цінностей”; 032 “Права на належну якість матеріальних цінностей до одержання”; 033 “Зобов'язання щодо надання послуг належної якості”; 034 “Права на отримання послуг належної якості”; 035 “Інші договірні зобов'язання”; 036 “Інші договірні права”, що дозволять підвищити ефективність здійснення бухгалтерського контролю за виконанням договору.

Запропоновано порядок обчислення розміру збитку, завданого контрагентом внаслідок поставки неякісної продукції з деталізацією на природу виправного та невивправного браку. Даний порядок передбачає врахування упущеного прибутку для виправного і невивправного видів браку та зміни валютного курсу (для розрахунків в іноземній валюті), індексу інфляції, рівня рекламацийних витрат, суми доходу від утилізації невивправного браку з метою підвищення точності оцінки втрат від браку.

Загальна сума витрат може змінюватися за рахунок різних причин виникнення браку. Оцінку витрат слід здійснювати через встановлення кількісного

взаємозв'язку між видами втрат від браку на підставі дослідження діяльності за минулий період (табл. 1).

**Таблиця 1. Порядок розрахунку фактичних втрат від браку**

Порядок розрахунку згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291	Запропонована формула
$\Sigma \text{Вб} = \text{Бн} + \text{Ввип} - \text{Ввід б.} - \text{Свід.}$	$\Sigma \text{Вб} = \text{Бн} + \text{Ввип.} + \text{Бпн} + \text{Бтн} - \text{Ввід б.} - \text{Свід.} - \text{Д}$
де $\Sigma \text{Вб}$ – фактичні втрати від браку; $\text{Бн}$ – вартість невіправного браку; $\text{Ввип.}$ – витрати на виправлення браку (як внутрішнього, так і зовнішнього виправного браку); $\text{Бпн}$ – вартість понаднормового браку; $\text{Бтн}$ – вартість технічно неминучого браку; $\text{Ввід б.}$ – вартість відходів від браку; $\text{Свід.}$ – суми, що підлягають відшкодуванню за рахунок винних осіб (робітників і постачальників); $\text{Д}$ – дохід від утилізації браку	

Доведено доцільність розробки класифікатора браку з врахуванням специфіки видів економічної діяльності, що дозволяє відслідковувати техніко-економічну інформацію про якість продукції, розширити номенклатуру її показників, що підвищує аналітичність облікової інформації. Наявність класифікатора браку надає можливість вирішувати не тільки завдання, пов'язані з оцінкою якості продукції і праці, а оперативно й об'єктивно визначати значення узагальнених показників та рівнів якості продукції. Обґрунтовано необхідність регламентування класифікатора браку для різних видів економічної діяльності, що дозволяє досягти економічного і соціального ефекту.

Аналіз форм фінансової звітності свідчить про недостатній рівень забезпечення користувачів бухгалтерського обліку та звітності інформацією про витрати на якість продукції. Для забезпечення працюючих, як зацікавленої групи користувачів, інформацією щодо їх економічного та соціального захисту з дотриманням принципів складання фінансової звітності, зокрема, повноти висвітлення, запропоновано оптимізувати структуру статей форм фінансової звітності в частині доповнення їх інформацією про зазначені витрати. Розширено структуру статей ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” через розширення переліку елементів як основного джерела інформації (041 “Непродуктивні витрати”). Запропоновані показники забезпечують прозорість складу витрат, які впливають на розмір собівартості продукції, а саме рядок 041 “Непродуктивні витрати” повинен розкрити інформацію про втрати від браку та наслідки їх виникнення – рекламацийні витрати. Суб'єкти господарювання зазначають загальну суму втрат від усіх видів браку, що надає можливість користувачам інформації встановити ефективність та якість технологічного процесу виробництва суб'єкта господарювання, оскільки відсутність або незначна частка статті непродуктивних витрат вказуватиме на досконале управління підприємством та ефективність його діяльності, що, в свою чергу, забезпечить відповідний рівень його інвестиційної привабливості.

У третьому розділі “**Методологія бухгалтерського обліку витрат на якість продукції**” досліджено економічний зміст та підходи до класифікації витрат на поліпшення якості продукції, запропоновано підхід до організації бухгалтерського

обліку витрат на якість, розвинуто підходи до калькулювання та сформовано методологічні засади бухгалтерського обліку витрат на якість.

Зусилля вчених і практиків на сучасному етапі зосереджені на пошуку напрямів стимулювання підвищення якості продукції та забезпечення матеріальної заінтересованості виробників у зростанні її рівня, насамперед, підвищення якості продукції повинно бути пов'язане зі зменшенням непродуктивних витрат – витрат від браку та рекламацийних витрат.

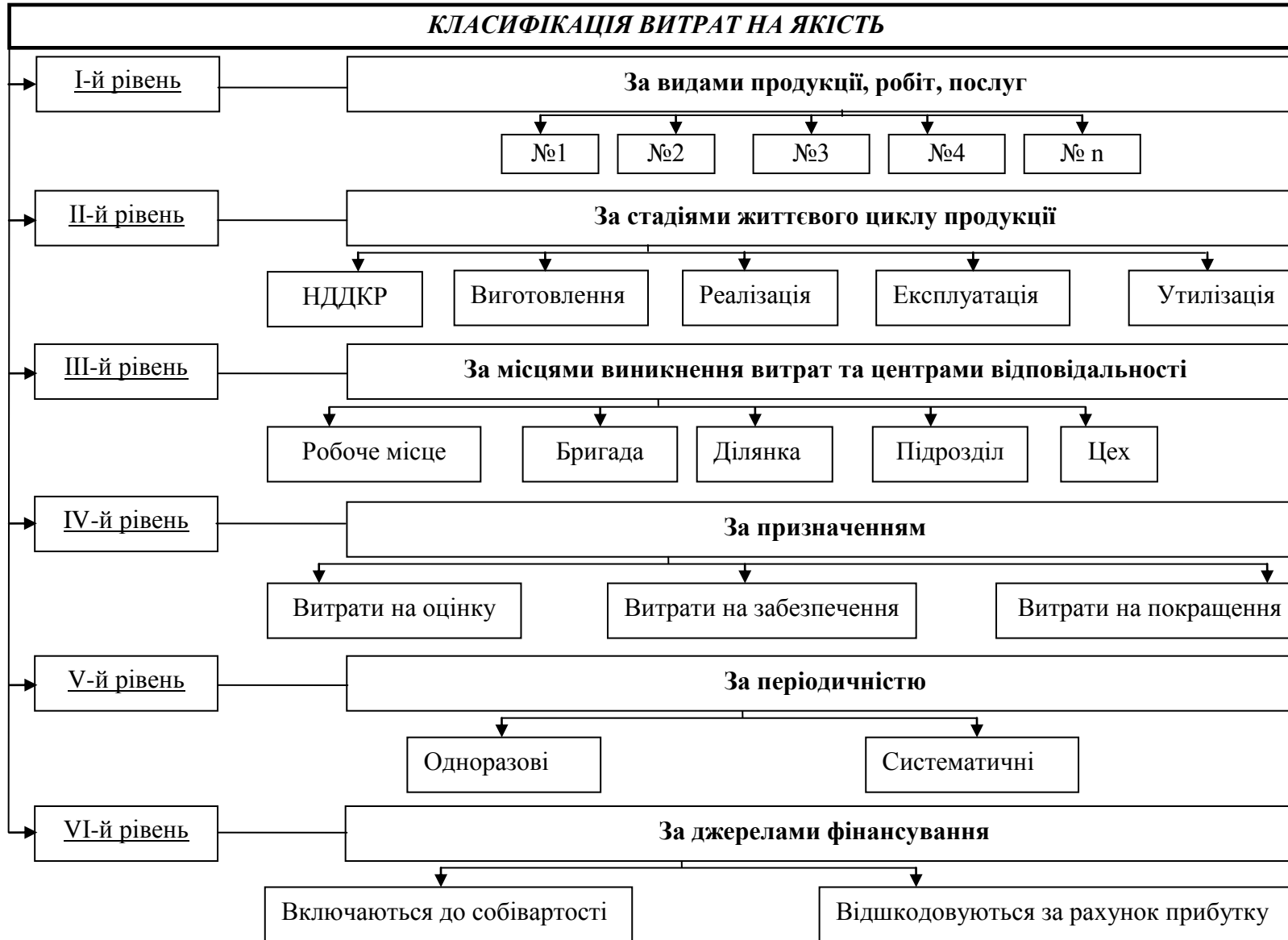
За результатами критичного аналізу виділено три підходи до трактування сутності категорії “витрати на якість”: 1) як витрати, викликані невідповідностями заданого рівня якості, виходячи з вимог споживача; 2) як всі витрати на створення сукупності властивостей, при порівнянні яких встановлюється та підтримується певний рівень якості; 3) як вартісний вираз використаних в процесі господарської діяльності підприємства ресурсів з метою досягнення сукупності властивостей продукції, що характеризують її відповідність стандартам, умовам договорів і запитам споживачів.

З метою усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату, що призводить до порушення методологічних засад облікового відображення даних об'єктів, уточнено сутність таких економічних категорій, як “витрати”, “витрати на якість”. Витрати на якість – це сукупність витрат, які викликані вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості продукції на підприємстві, тобто зумовлені заходами щодо оцінки, забезпечення та покращення якості виробів. Дане визначення дозволяє розмежувати витрати на забезпечення якості від інших витрат, побудувати систему аналітичних рахунків витрат на якість.

Науково обґрунтована організація процесу формування витрат на якість потребує вирішення проблеми їх класифікації. В Україні нормативно закріплена класифікація витрат на якість відсутня, що призводить до ускладнення, а іноді, й неможливості отримання інформації про витрати на якість для прийняття рішень управлінським персоналом та подальшого розвитку підприємства. В результаті дослідження виявлено понад 26 класифікаційних ознак, за якими виділено більше 100 їх підвидів, проте, не всі запропоновані класифікації є науково обґрунтованими та придатними для практичних цілей.

Виходячи з існуючих проблем щодо класифікаційного розподілу витрат на якість і необхідності її побудови для забезпечення ефективного функціонування системи в цілому та управління витратами, побудовано ієрархічну модель класифікації витрат на якість (рис. 2).

На I-му рівні здійснюється класифікація витрат на якість за видами продукції, робіт, послуг. Вона є ключовою, нижчі рівні їй підпорядковуються, оскільки в управлінських цілях необхідно визначати рентабельність окремих видів продукції. Дана інформація необхідна управлінському персоналу для аналізу доцільності подальшого випуску певних видів продукції. Виділення II-го рівня (розподіл витрат за етапами виникнення) зумовлено необхідністю визначення моменту формування витрат з метою їх оптимізації. На III-му рівні деталізуються витрати, що мали місце на кожному етапі господарського процесу в розрізі центрів відповідальності, з метою



**Рис. 2.** Удосконалена класифікація витрат на якість для цілей бухгалтерського обліку та управління



виявлення відповідальних і винних осіб у виникненні непередбачених (позапланових) витрат. Перші три рівні є базовими, призначення наступних – більша деталізація витрат на якість для цілей управління. IV-й рівень класифікації витрат на якість – за призначенням – надає інформацію про витрати на якість в розрізах витрат на оцінку, забезпечення та покращення якості продукції. На V-му рівні визначаються витрати за періодичністю, що дає змогу запланувати рівень витрат на якість і передбачити їх бюджетом підприємства.

Розроблена класифікація дозволяє деталізувати об'єкти бухгалтерського відображення витрат на якість та підвищити ефективність управління ними.

Проаналізувавши чинні законодавчі документи, якими регулюється відображення витрат у бухгалтерському обліку, виявлено відсутність рекомендацій стосовно оцінки та обліку витрат на якість. У зв'язку з цим запропоновано ПБО 16 “Витрати” доповнити: термінами “брак”, “виправний брак”, “невиправний (остаточний) брак”, “витрати на якість”; критеріями визнання витрат на якість; склад загальновиробничих та адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат в частині витрат на якість; інформацією про склад і суму витрат на якість у примітках до річної фінансової звітності.

З метою забезпечення відповідного рівня якості продукції, що є запорукою дотримання безпеки здоров'я населення та задоволення їх споживчих потреб, а також забезпечення результативної діяльності підприємства в жорстких умовах конкурентної боротьби за ринки збуту, обґрунтовано та визначено послідовність етапів організації бухгалтерського обліку витрат на якість (ідентифіковано завдання та структуровано об'єкти бухгалтерського обліку витрат на якість, видокремлено фактори впливу на них, сформовано систему документування та обґрунтовано підхід до оцінки та відображення в обліку і звітності даних об'єктів). Дотримання послідовності даних етапів дозволяє підприємствам оптимізувати процес організації бухгалтерського обліку витрат підприємства, пов'язаних з якістю продукції, та ефективно управляти ними.

Всі етапи організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції закріплюються Положенням про витрати на якість, що врегульовує порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та розкриває особливості калькулювання витрат на якість (загальні, організаційні, технічні, методичні положення та додатки).

Розроблено пакет внутрішньої бухгалтерської звітності про розміри і структуру витрат на якість, що складається за стадіями життєвого циклу, видами витрат, видами продукції та дозволяє формувати необхідну інформацію у аналітичних розрізах, які відповідають вимогам суб'єктів господарювання у сфері управління якістю продукції. Розроблено графіки документообороту звітів про витрати на якість (визначено центри відповідальності, строки подання, оформлення та обробки даних звітів), що забезпечує налагодження внутрішніх комунікацій між рівнями управління. Дані звіти розкривають особливості облікової номенклатури об'єкта дослідження, спрощують документообіг підприємств, підвищують інформативність та аналітичність їх обліку, забезпечують оперативність надання інформації щодо витрат на якість управлінському персоналу, що дає можливість виявити тенденції змін рівня якості, усунути недоліки функціонування СУЯ.

Питання бухгалтерського обліку витрат на якість залишаються неврегульованими, що унеможлиблює визначення фактичних понесених витрат на якість продукції і, як наслідок, неможливості аналізу впливу таких витрат на обсяги продаж, розширення ринків збуту, задоволення потреб споживачів. Для підвищення аналітичності, оперативності й точності облікових даних щодо витрат на якість обґрунтовано необхідність обліку усіх понесених підприємством витрат на якість на рахунках відповідних витрат шляхом впровадження нових аналітичних рахунків.

Виокремлено підхід до відображення витрат на якість на рахунках бухгалтерського обліку, виходячи із можливих запитів управлінського персоналу (види продукції, види витрат на якість за призначенням (витрати на оцінку, витрати на забезпечення, витрати на покращення якості та втрати, пов'язані з виникненням дефектів) та стадій життєвого циклу продукції (дослідження і розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація та утилізація), що дозволить забезпечити інформаційні потреби управлінського персоналу для прийняття рішень.

З метою отримання необхідної для управління інформації для подальшого аналізу витрат на якість продукції структуровано порядок їх облікового відображення розроблено типову кореспонденцію рахунків на підставі розробленого робочого плану рахунків.

Для узагальнення інформації про витрати на якість, узагальненої на рахунках бухгалтерського обліку, розроблено форми реєстрів обліку витрат на якість для рахунків витрат за видами продукції, видами витрат, стадіями життєвого циклу продукції та відомостей витрат на якість (відомість витрат на забезпечення продукції, відомість витрат на покращення якості продукції, відомість витрат на оцінку якості продукції, відомість витрат, пов'язаних з виникненням дефектів продукції) (табл. 2).

**Таблиця 2. Кодування витрат на якість за різними ознаками**

Обліковий процес	Код рахунку бухгалтерського обліку	Вид витрат	Код	Вид продукції	Код	Вид процесу за сферою діяльності	Код
Облік витрат на якість	23, 24, 91, 92, 93, 94	Витрати на оцінку якості	1.1	Продукція №1	2.1	Дослідження і розробка	3.1
Облік витрат на якість	23, 24, 91, 92, 93, 94	Витрати на забезпечення якості	1.2	Продукція №2	2.2	Виготовлення	3.2
Облік витрат на якість	23, 24, 91, 92, 93, 94	Витрати на покращення якості	1.3	Продукція №3	2.3	Реалізація	3.3
Облік витрат на якість	23, 24, 91, 92, 93, 94	Витрати, пов'язані з виникненням дефектів	1.4.	Продукція №4	2.4	Експлуатація	3.4
...	...	...	...	...	...	Утилізація	3.5

Традиційні методи калькулювання собівартості продукції не враховують досліджуваний вид витрат, що не забезпечує достовірну оцінку та калькулювання як витрат на якість, так і собівартості продукції в цілому. Для удосконалення та оптимізації процесу калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість розроблено гібридні моделі їх калькулювання у повному життєвому циклі в поєднанні з видами витрат за призначенням і модель калькулювання собівартості

продукції з урахуванням витрат на якість за нормативно-функціональним методом. Дані моделі дозволяють ефективно організувати процес калькулювання, забезпечують достовірне відображення в обліку об'єктів калькулювання та надання аналітичної інформації про них управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень.

Модель калькулювання витрат на якість у повному життєвому циклі, в поєднанні з видами витрат за призначенням, відображає порядок формування собівартості витрат на якість. Спочатку інформація про витрати на якість збирається на рахунках витрат за їх видами, потім відображається на рахунках за стадіями життєвого циклу, далі – на рахунках витрат за видами продукції.

Всі витрати на якість розраховуються виходячи з бюджету витрат на якість, відповідно до встановлених на підприємстві норм і нормативів витрат на якість.

Запропонована модель калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість на основі нормативно-функціонального методу відображає порядок формування собівартості продукції з урахуванням витрат на якість. Собівартість продукції з урахуванням витрат на якість складається з двох частин: виробнича та повна. Виробнича собівартість складається з витрат виробництва (в т.ч. витрати на якість) та розподілених загальновиробничих витрат (в т.ч. витрат на якість).

Повна собівартість складається з виробничої собівартості та нерозподілених загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, включаючи витрати на якість.

Всі витрати на якість розраховуються виходячи з бюджету витрат на якість, відповідно до встановлених на підприємстві норм і нормативів витрат на якість. Відхилення від нормативів (перевитрата чи економія) відображаються в калькуляціях собівартості продукції та на рахунках бухгалтерського обліку.

При калькулюванні собівартості продукції з урахуванням витрат на якість необхідно враховувати стадії життєвого циклу продукції (розробка та дослідження, виробництво, реалізація, експлуатація та утилізація).

Розроблені форми калькуляцій за нормативно-функціональним методом калькулювання витрат та форми калькуляцій витрат на якість за призначенням забезпечують управлінський персонал інформацією щодо величини елементів калькуляції, порівняння її з обсягами виробництва та визначення ефективності кожної статті витрат. Виділення в стандартній калькуляції окремої статті “Витрати на якість”, визначення її питомої ваги серед інших витрат та співвідношення обсягів реалізації продукції з даними витратами дозволяє визначити ефективність впровадження системи якості та прогностичні результати подальшої діяльності підприємства.

Четвертий розділ **“Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення”** присвячено дослідженню теоретичних проблем здійснення внутрішнього контролю за рівнем якості продукції та витрат на її забезпечення, розробці підходу до методичного забезпечення здійснення внутрішнього контролю витрат на якість з урахуванням специфіки кожного етапу життєвого циклу продукції та особливостей комп'ютеризації обліку і контролю даних витрат.

Якість продукції виробництва є важливим фактором підвищення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання, тому процес постійного забезпечення та поліпшення якості продукції потребує налагодження дієвого функціонування системи внутрішнього контролю.

У результаті систематизації в ретроспективному вимірі поглядів вчених щодо функціонування системи внутрішнього контролю якості продукції, визначено порядок застосування контрольних дій відносно якості продукції за радянських часів і в сучасних умовах господарювання, а також встановлено проблемні питання з організації внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції, теоретично обґрунтовано місце контролю якості продукції в інформаційній системі підприємства (рис. 3).

Теоретико-методичний підхід до внутрішнього контролю якості проявляється через його класифікацію, принципи, функції, суб'єкти та об'єкти. Виявлено проблему відсутності єдності підходу до вибору кваліфікаційних ознак внутрішнього контролю якості продукції. Застосовуючи міжгалузевий підхід і позиції вчених щодо внутрішнього й технічного контролю якості, розроблено класифікацію за такими ознаками: стадіями життєвого циклу (контроль дослідження, контроль розробки, контроль виробництва, контроль реалізації, контроль експлуатації та контроль утилізації), видом контролю (управлінський, бухгалтерський, технічний, самоконтроль), періодом здійснення контрольних дій (попередній, поточний, наступний), рівнем автоматизації (частково автоматизований, автоматизований), періодичністю перевірок об'єкту (постійний, періодичний, за вимогою), що надає можливість чіткого моніторингу за виникненням витрат на якість і прийняття управлінських рішень.

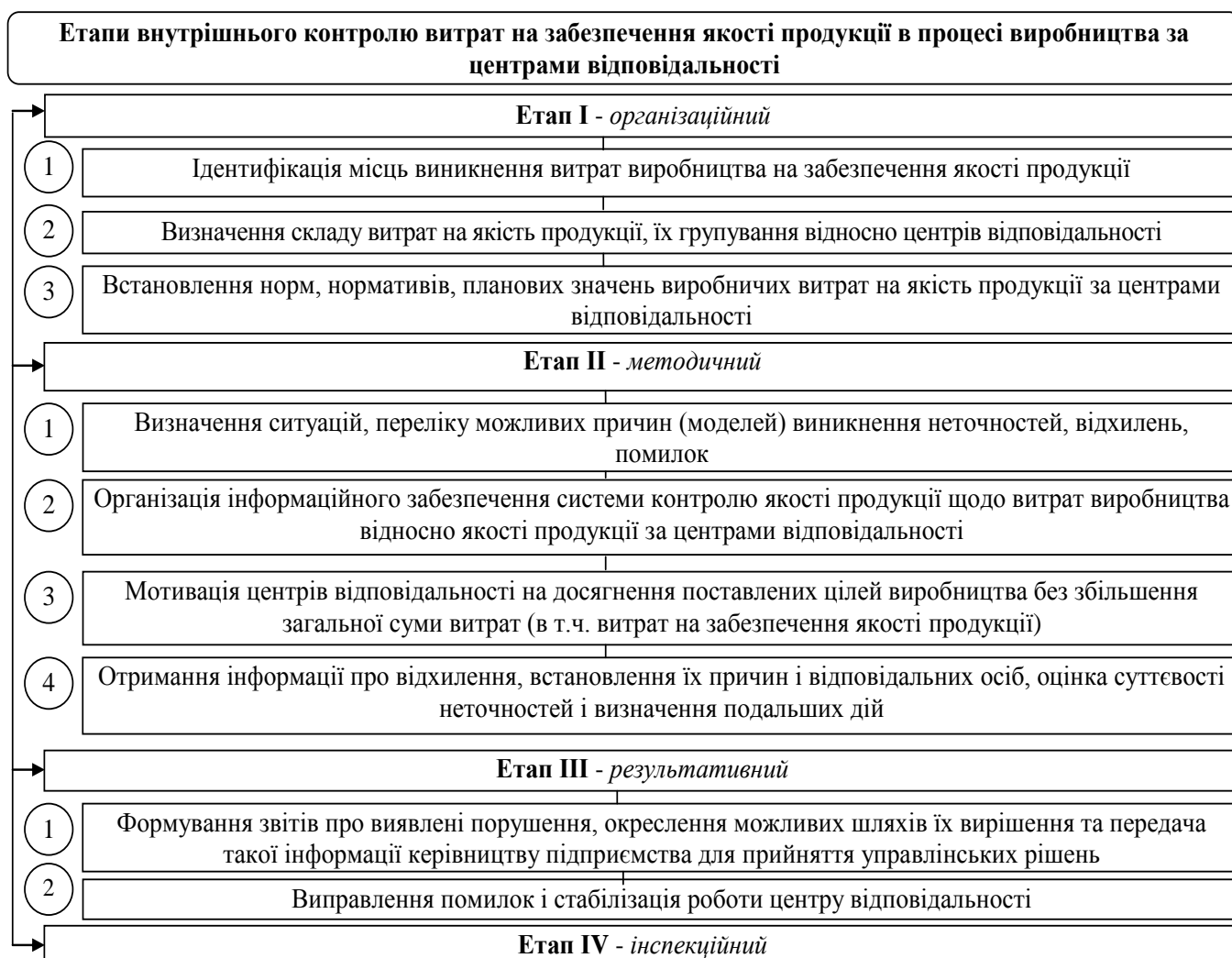
Недостатність розробок в сфері принципів внутрішнього контролю витрат на якість продукції призводить до їх невідповідності потребам ефективного функціонування системи внутрішнього контролю та спричиняє недостовірність наданої інформації управлінському персоналу. На основі аналізу поглядів вчених запропоновано принципи внутрішнього контролю якості поділити на два блоки, а саме загальні (економічності, доцільності, комплексності, раптовості, збалансованості, об'єктивності, конкретності, безперервності, дієвості, повноти) та принципи внутрішнього контролю якості як спеціальної сфери управління (системного характеру контролю витрат на якість продукції, взаємозв'язку внутрішнього контролю якості з іншими елементами СУЯ продукції, заінтересованості суб'єктів контролюючої та підконтрольної систем, бюджетування витрат на якість продукції, мінімізації ризиків перевитрачання і виробництва неякісної продукції).

Суб'єктами внутрішнього контролю якості є бухгалтерський відділ, служба внутрішнього контролю та служба технічного контролю. Головною метою діяльності таких служб є здійснення контролю за політикою витрат на якість продукції, забезпечення ефективності діяльності окремих підрозділів підприємства, запобігання втратам ресурсів, локалізація недоліків, своєчасне попередження про проблеми, неточності, помилки. Визначено об'єкти внутрішнього контролю якості – витрати на управління, організацію, планування, забезпечення, гарантування, поліпшення якості продукції.



**Рис. 3.** Місце контролю якості продукції в інформаційній системі управління

Сформовано теоретико-методичний підхід до внутрішнього контролю якості продукції в розрізі стадій життєвого циклу (дослідження, розробка, виробництво, реалізація, експлуатація, утилізація), як передумови попередження відхилень і помилок, детального спостереження за витратами на забезпечення якості (рис. 4).



**Рис. 4. Методика внутрішнього контролю витрат на забезпечення якості продукції в процесі виробництва за центрами відповідальності**

Для належної організації і ведення бухгалтерського обліку та здійснення внутрішнього контролю витрат на якість необхідно комп'ютеризувати ці процеси, врахувавши особливості діяльності підприємства та обрати програмне забезпечення.

Для бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат на якість продукції найбільш універсальним програмним забезпеченням є "1С: Підприємство 8.0", оскільки витрати на якість можуть об'єднувати дві та більше аналітичні ознаки, що можна здійснити за рахунок створення субконто (аналітична характеристика бухгалтерського рахунку) в даній програмі. Внутрішній контроль витрат на якість також повинен здійснюватись за допомогою аналітичних характеристик бухгалтерського рахунку, оскільки в субконто відбувається накопичення сум понесених витрат, які контролер повинен порівнювати із плановими показниками, закладеними у бюджетах і кошторисах підприємства.

Внутрішній контроль якості продукції та витрат на її забезпечення можливий в автоматизованому режимі шляхом розробки в програмі повідомлень про виникнення помилок і відхилень щодо обліку витрат на якість продукції. Форма таких повідомлень розробляється контролером з якості із врахуванням специфіки та галузі діяльності підприємства.

У п'ятому розділі **“Економічний аналіз витрат на якість продукції: теоретико-методичний розріз”** досліджено підходи до методики економічного аналізу якості продукції в ретроспективі, теоретично обґрунтовано доцільність використання фінансових і нефінансових показників якості продукції в ході аналітичного дослідження та удосконалено економічний аналіз витрат на якість продукції в умовах комп'ютерного середовища.

При розробці комплексного підходу до методики економічного аналізу витрат на якість продукції встановлено вимоги, виконання яких забезпечить її максимальну ефективність: визначення фінансових та нефінансових показників якості продукції, що необхідні управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень; вибір найефективніших способів і прийомів аналізу якості продукції; проведення відповідних аналітичних процедур, що дозволять надати управлінському персоналу необхідну інформацію для прийняття рішень; отримання результатів аналізу, їх оформлення і надання достовірної інформації керівництву підприємства; дієвість розроблених пропозицій стосовно економічного аналізу якості продукції.

При застосуванні комплексного організаційно-методичного підходу до економічного аналізу доцільно розраховувати фінансові (вартісні) та нефінансові (кількісні, відносні) показники якості продукції, що можуть застосовуватися у господарській діяльності підприємства (табл. 3).

**Таблиця 3. Показники якості продукції**

<i>Мета складання</i>	<i>Показники якості продукції</i>	
	<i>Фінансові</i>	<i>Нефінансові</i>
Для задоволення споживачів (замовників)	– Витрати внаслідок зовнішнього браку	– Натуральні вимірники задоволення потреб (кількість рекламацій); – Відносні (відсоток повернених виробів тощо)
Для внутрішньої оцінки виконання	– Витрати на запобігання – Витрати на оцінку якості – Витрати внаслідок внутрішнього браку	– Внутрішні натуральні вимірники якості (кількість перероблених виробів); – Відносні (відсоток дефектів)

Фінансовими показниками якості є витрати на якість. На відміну від фінансових, нефінансові вимірники включають натуральні та відносні вимірники, тобто такі, що не показують вартість витрат на якість, а лише відображають кількісні характеристики показників, що з нею безпосередньо пов'язані (кількість рекламацій, відсоток дефектів, кількість перероблених виробів тощо).

При дослідженні шляхів поліпшення аналітичного забезпечення управління якістю продукції визначено три групи факторів, що впливають на даний процес. Факторами впливу на організацію аналітичної роботи та бухгалтерського обліку, пов'язані з якістю продукції на підприємстві, є: 1) за відношенням до процесу виробництва: наявність попереднього виробництва на підприємстві;

наявність попроцесного способу виробництва; наявність позамовного способу виробництва; 2) за суб'єктом виконання функції контролю і аналізу за дотриманням належної якості продукції на підприємстві: наявність відділу якості на підприємстві; покладення функцій контролю і аналізу якості на інші підрозділи підприємства, в яких вони не виступають основою роботи даних служб, а носять другорядний характер; 3) за впровадженням і використанням у діяльності підприємства спеціалізованого програмного забезпечення з питань якості продукції: підприємства, що не використовують спеціалізовані інформаційні системи з бухгалтерського обліку та аналізу якості продукції; підприємства, що використовують у своїй діяльності спеціалізовані інформаційні системи з бухгалтерського обліку та аналізу якості продукції.

У результаті розвитку конкурентного середовища суб'єкти господарювання потребують такої інформації, що дозволить здійснити професійну оцінку господарської діяльності з метою вибору оптимальних методів управління підприємством. Так, у сфері економічного аналізу існує значна кількість програмних продуктів, кожен з яких має особливості та функціональні можливості, але в цілому вони застосовуються для вирішення завдань планування, прогнозування й економічного аналізу з метою розробки та підвищення обґрунтованості ухвалених управлінських рішень. Не зважаючи на відсутність в програмних продуктах блоку, призначеного для економічного аналізу якості продукції, пропонуємо його впровадити у програмному продукті "Галактика", в якому є модуль "Управління якістю продукції" (рис. 5).



**Рис. 5.** Запропонована модульна структура системи комп'ютеризації економічного аналізу якості продукції



Запропонована структура модулів системи комп'ютеризації економічного аналізу якості продукції відзначається логічною побудовою, оскільки така послідовність проведення аналітичних робіт забезпечує управлінський персонал підприємства усією необхідною інформацією для прийняття рішень. Апробація розробленої методики аналітичного дослідження на підприємствах підтверджує її спроможність надавати оперативну інформацію управлінському персоналу про рівень якості продукції та ефективність СУЯ в цілому.

## ВИСНОВКИ

У роботі розроблено теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість продукції, що сприяє комплексному вирішенню проблеми облікового та контрольно-аналітичного забезпечення СУЯ в контексті витрат на якість продукції, що дозволяє забезпечити виробництво продукції високої якості та, як наслідок, отримати економічний та соціальний ефект. Результати дослідження теоретико-методологічних положень облікового відображення, внутрішнього контролю на етапах життєвого циклу продукції та економічного аналізу витрат на якість продукції дозволили отримати такі висновки.

1. Відсутність розробленої концепції бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та економічного аналізу витрат на якість як основи конкурентоздатності підприємства в ринкових умовах господарювання зумовлює необхідність формування комплексного підходу до розв'язання зумовлених цим теоретико-методологічних проблем. При цьому категорії "якість" приділялася значна увага з давніх часів, де їй надавали змістовне наповнення як філософському поняттю – один з визначальних факторів характеристики об'єкта, предмета, явища, процесу, що мають свої властивості, чим можуть відрізнятися від інших об'єктів. У процесі розвитку виробництва з'явилися її нові трактування: як суспільної (задоволення виявлених і передбачуваних потреб споживачів) та економічної категорії (здатність якісної продукції або послуги задовольняти потреби визначає попит споживачів на товар, забезпечує конкурентоспроможність підприємства на ринку тощо).

2. В сучасних умовах з'являється значна кількість теоретичних розробок з впровадження СУЯ. Проте в практичній діяльності існує проблема недотримання принципу економічної доцільності, основною причиною чого є відсутність конвергенційного взаємозв'язку СУЯ з системою бухгалтерського обліку. Для вирішення цієї проблеми розроблено модель облікового забезпечення СУЯ та визначено в ній роль бухгалтерського обліку, що полягає в інформуванні користувачів про динаміку господарської діяльності підприємства, фактори, що впливають на забезпечення, поліпшення, гарантування та підтримку на високому рівні якості продукції. Інструментом, що забезпечує формування інтеграційних зв'язків, є запропонована методика облікового забезпечення СУЯ, що складається з чотирьох етапів (підготовчий, організаційний, методичний, узагальнюючий або результативний), що відображає поетапне здійснення заходів, які забезпечують повноцінне використання функціональних можливостей системи бухгалтерського обліку та СУЯ для отримання соціально-економічного ефекту.

3. Недосконалість методології бухгалтерського обліку проявляється через ігнорування в практичній діяльності облікового відображення витрат на якість продукції. Для визначення об'єктивного розвитку даного поняття проведено ретроспективний аналіз наукових публікацій, що дозволив дослідити виникнення, формування та розвиток процесів і подій у хронологічній послідовності з метою виявлення внутрішніх і зовнішніх зв'язків, закономірностей і суперечностей. Проблематика, що піднімалася у розглянутих статтях, змінювалася залежно від економічних і політичних умов, проте найбільшу увагу дослідники приділяли недосконалості існуючих підходів до класифікації витрат на якість, необхідності поліпшення рівня якості продукції через призму організації бухгалтерського обліку в контексті витрат на її управління.

4. Неконвенційність категорійного апарату таких ідентифікованих об'єктів, як “витрати на якість”, “брак”, “бракована продукція” зумовлює проблеми їх тлумачення та унеможливорює розробку підходів щодо його удосконалення. Уточнено понятійно-категорійний апарат з урахуванням специфіки облікового відображення даних об'єктів, що забезпечить узгодження термінологічного апарату, сформованого у вітчизняній та західній науці. Витрати на якість – це сукупність витрат, які викликані вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості продукції на підприємстві, тобто зумовлені заходами щодо оцінки, забезпечення та покращення якості виробів. За результатами дослідження категорій “брак” та “бракована продукція” встановлено, що поняття “брак” є ширшим, ніж бракована продукція, і включає продукцію, напівфабрикати, товари, вузли, роботи (послуги).

5. Неналежне виконання договірних зобов'язань щодо якості предмету договору та облікове відображення даного процесу спричиняє протиріччя між суб'єктами господарювання та виникнення додаткових витрат. З метою вирішення вищенаведеної проблеми та наочного відображення врегулювання відносин між суб'єктами договірному процесу щодо якості предмету договору розроблено модель врегулювання відносин між суб'єктами договірному процесу щодо якості предмету договору. Запропоновано на позабалансовому рахунку 03 “Контрактні зобов'язання” відображати права та зобов'язання контрагентів щодо дотримання якості предмету договору, що виникають в момент підписання господарського договору та не виконуються в цей момент. Це дозволяє підвищити внутрішній контроль за виконанням таких договорів та надання достовірної інформації керівництву щодо зобов'язань підприємства.

6. Недосконалість теоретико-методологічних засад обчислення сумарних витрат від браку спричиняє викривлення інформації в бухгалтерському обліку щодо собівартості продукції та/або інших операційних витрат підприємства. В дослідженні удосконалено порядок обчислення сумарних витрат від браку з урахуванням упущених економічних вигід шляхом формалізації опису складових виправного та невиправного браку, а також з урахуванням рекламацийних і альтернативних витрат для забезпечення точності оцінки витрат від браку, що дає змогу запобігти заниженню/завищенню витрат даного виду з метою надання достовірної інформації про господарську діяльність суб'єкта господарювання.

Це підвищує достовірність відображення у бухгалтерському обліку та ефективність контролю браку у виробництві, сприяє точній оцінці втрат від браку, розробці та впровадженню превентивних заходів щодо їх виникнення, а також підвищує якість продукції шляхом усунення причин виникнення браку у виробництві.

7. Відсутність єдиного підходу до класифікації витрат на якість спричиняє методологічну неточність системи бухгалтерського обліку витрат, неповноту й одночасно громіздкість, а також ускладнення практичного використання існуючих класифікацій для управління підприємством. На основі моніторингу існуючих підходів та їх теоретичного обґрунтування побудовано ієрархічну модель класифікації витрат на якість за такими ознаками: види продукції (послуг, робіт); стадії життєвого циклу продукції; місця виникнення витрат та центри відповідальності; призначення; періодичність; джерела фінансування. Це забезпечить ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку в цілому та управління витратами, понесеними на якість продукції.

8. Існуючий порядок організації бухгалтерського обліку не задовольняє всіх вимог до обліку витрат на якість продукції, надання необхідної інформації у повному обсязі зумовлює неефективність комплексного управління якістю продукції. Визначено основні принципи та завдання організації обліку витрат на якість. Доповнено загальний перелік завдань організації обліку щодо витрат на якість: забезпечення оптимального співвідношення між понесеними витратами на якість та витратами на підготовку, збір і обробку даної інформації; калькулювання витрат на якість; встановлення відповідальності облікового персоналу за своєчасне, повне та достовірне відображення витрат на якість; забезпечення збереження комерційної таємниці щодо понесених витрат на якість, зафіксованих в документації.

Розроблено структуру Положення про витрати на якість, де охарактеризовано витрати на якість та особливості їх відображення в бухгалтерському обліку для забезпечення регулювання в сфері обліку та калькулювання витрат на якість. Це забезпечує управлінський персонал повною та оперативною інформацією щодо виділених об'єктів з метою прийняття ефективних управлінських рішень шляхом забезпечення налагодженого документообороту та внутрішньої звітності щодо витрат на якість як засобу внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями (ланками) управління.

Оптимізовано структуру ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” через розширення переліку елементів як основного джерела інформації. З огляду на те, що власники, акціонери, інвестори та кредиторі зацікавлені в тому, щоб їх кошти використовувалися з метою збільшення прибутку, а не на покриття додаткових невиробничих витрат, доцільно доповнити ф. № 2 “Звіт про фінансові результати” рядком 041 “Непродуктивні витрати”, який розкриватиме інформацію про витрати від браку та наслідки їх виникнення (рекламаційні витрати). Деталізовано підхід до розкриття інформації в ф. №5 “Примітки до річної фінансової звітності” в частині складу і суми витрат на якість.

Розробка класифікатора можливих причин і видів браку дозволяє систематизувати та класифікувати дефекти, які виявляються при виробництві продукції з урахуванням специфіки видів економічної діяльності, що дозволяє

відслідковувати техніко-економічну інформацію про якість продукції, розширити номенклатуру її показників. Наявність класифікатора дозволяє вирішувати завдання, пов'язані з оцінкою якості продукції і праці, та оперативної й об'єктивно визначати значення узагальнених показників та рівнів якості продукції.

9. Недостатнє розкриття інформації в чинному законодавстві, що регламентує бухгалтерський облік витрат, може призвести до викривлення даних бухгалтерського обліку та неправильного визначення фінансового результату, тому в роботі запропоновано зміни до нормативно-правових актів, шляхом уточнення та доповнення ПБО 16 "Витрати" інформацією щодо визначених об'єктів (визначення витрат на якість, браку; критерії визнання витрат на якість та їх склад) з метою забезпечення суб'єкта господарювання більш повною інформацією щодо відображення та калькулювання собівартості продукції. Така деталізація допоможе регламентувати склад витрат на якість продукції, точніше визначати її собівартість та допоможе узгодити використання рахунків бухгалтерського обліку.

10. Недосконалість традиційних методів калькулювання собівартості продукції спричиняє недостовірну оцінку та калькулювання витрат на якість і собівартості продукції в цілому. У зв'язку з цим розроблено гібридні моделі калькулювання витрат на якість у повному життєвому циклі продукції в поєднанні з видами витрат за призначенням і модель калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість за нормативно-функціональним методом. Це забезпечує достовірне відображення в обліку об'єктів калькулювання та надання аналітичної інформації про них управлінському персоналу для прийняття ефективних управлінських рішень.

11. З метою вирішення проблеми відсутності єдиного підходу до класифікації внутрішнього контролю якості продукції, що спричиняє надання управлінському персоналу неточної, неповної, громіздкої інформації, розроблено класифікацію за такими ознаками: стадії життєвого циклу; види контролю; періоди здійснення контрольних дій; рівень автоматизації; періодичність перевірок об'єктів. Це забезпечує ефективне функціонування системи бухгалтерського обліку в частині реалізації її інформаційної функції та дозволяє оптимізувати процес здійснення контрольних заходів для підвищення їх раціональності.

12. Необхідність розробки системи превентивних заходів та інформатизація суб'єктів різних рівнів щодо ефективності СУЯ визначає потребу в розв'язанні проблеми організації контролю витрат на якість з урахуванням етапів життєвого циклу продукції. Організація дієвого внутрішнього контролю витрат на якість передбачає виконання таких процедур: контроль якості вхідної сировини, бюджетування (створення системи бюджетів витрат на якість продукції за кожним з етапів життєвого циклу продукції), безперервне, суцільне й систематичне документування всіх фактів господарського життя, контроль над розробкою, впровадженням і дотриманням правил ведення журналів та форм обліку, розробка методики внутрішнього контролю витрат на якість продукції на кожному етапі життєвого циклу продукції тощо.

Для вирішення проблеми надання недостовірної інформації щодо витрат на якість продукції, необґрунтованого їх збільшення, виникнення браку у виробництві, неефективного використання ресурсів підприємства, розвинуто методологію в

процедурній частині внутрішнього контролю якості продукції, яка включає чотири етапи: організаційний, методичний, результативний та інспекційний. Запропоновано на кожному етапі життєвого циклу продукції здійснювати комплекс заходів внутрішнього контролю витрат на якість продукції, що забезпечать виконання його функціонального призначення і підготовку необхідної достовірної та своєчасної інформації для вищої ланки управління.

13. Складність автоматизованих процесів, пов'язаних з виробництвом якісної продукції, зокрема, з організацією та веденням бухгалтерського обліку, здійсненням контрольних заходів, спричинена відсутністю відповідних програмних продуктів вітчизняних виробників. Для цілей управління витратами на якість розроблено аналітичні характеристики до бухгалтерських рахунків в комп'ютерному середовищі (у розрізі: життєвого циклу продукції, витрат за видом продукції, за видами витрат на якість, за місцем виявлення браку, за характером виявлених дефектів браку). Для оперативності внутрішнього контролю якості продукції щодо виявлення та усунення відхилень запропоновано систему повідомлень, створених на базі програмного продукту "1С: Підприємство 8.0", що дозволяє попередити помилки в даних бухгалтерського обліку шляхом блокування процесу виконання операцій до з'ясування причин такого відхилення.

14. Недосконалість організаційно-методологічних основ економічного аналізу якості продукції при визначенні його вимог і завдань призводить до неправильної їх реалізації та невиконання його функціонального призначення. Визначено, що основними завданнями економічного аналізу якості продукції є: оцінка стану якості на підприємстві за попередній та звітний періоди; виявлення відхилень і причин, які до них призвели; виявлення резервів щодо поліпшення якості продукції, що виготовляється; розробка пропозицій з підвищення рівня якості готової продукції.

Теоретично обґрунтовано доцільність використання в ході аналітичного дослідження фінансових і нефінансових (абсолютних і відносних) показників, що дозволяє оцінити рівень якості продукції на підприємстві та визначити, які показники потребують підвищення або які характеристики продукції необхідно замінити.

15. Недосконалість методики проведення економічного аналізу якості продукції за відсутності окремого модуля з економічного аналізу якості продукції в комп'ютерних програмах ускладнює виконання даних робіт, шляхом збільшення їх трудомісткості. На базі програмного продукту "Галактика" запропоновано створити модульну структуру економічного аналізу якості продукції для ефективного, своєчасного, достовірного здійснення розрахунків. Запропонований набір модулів надає можливість створення інформаційної бази, необхідної для проведення аналізу та формування пропозицій щодо подальшої діяльності суб'єкта господарювання.

## СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДОСЛІДЖЕННЯ

### Монографії:

1. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Текст]: монографія / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – ISBN 978-966-683-269-9. – 560 с. – Додатки: Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології [Електронний ресурс]: додатки до монографії. – Електрон. текстові, граф., зв. дан. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 36,26 друк. арк.

2. Бухгалтерський облік: історичний аспект: [монографія] / [Петрук О.М., Пархоменко В.М. та ін.]. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 523 с. (загальний обсяг 40,7 друк. арк., індивідуально автора у співавторстві розділ “Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку” обсягом 0,62 друк. арк.).

3. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры [текст]: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография / [Бутынец Ф.Ф. и др.]; под общ. ред. [и с предисл.] Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – ISBN 978-966-683-169-2. – 483 с. (загальний обсяг 29,9 друк. арк., індивідуально автора розділ “Социально-экономическая значимость учета и контроля качества продукции” обсягом 3,82 друк. арк.).

### Статті у наукових фахових виданнях:

4. Пархоменко В.М. Планування, облік та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) / В.М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2002. – № 31. – С. 49-50 (0,15 друк. арк.).

5. Пархоменко В.М. Основні аспекти фінансової звітності / В.М. Пархоменко // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 147-154 (0,45 друк. арк.).

6. Пархоменко В.М. Документальне забезпечення основ бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 3. – С. 11-15 (0,7 друк. арк.).

7. Пархоменко В.М. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 3-20 (2,55 друк. арк.).

8. Пархоменко В.М. Фінансова звітність: нюанси формування та перспективи розвитку / В.М. Пархоменко // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 1. – С. 4-19 (2,19 друк. арк.).

9. Пархоменко В.М. Основи документального забезпечення / В.М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2005. – № 17-18. – С. 105-108 (0,45 друк. арк.).

10. Пархоменко В.М. Принципи і підходи регулювання бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 3-24 (3,15 друк. арк.).

11. Пархоменко В.М. Регулювання бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення рівноваги інтересів користувачів фінансової звітності /

В.М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2007. – № 44. – С. 39-47 (1,2 друк. арк.).

12. Пархоменко В.М. Динамічний розвиток Плану рахунків бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 7. – С. 3-16 (1,95 друк. арк.).

13. Пархоменко В.М. Удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2008. – № 41. – С. 37-39 (0,3 друк. арк.).

14. Пархоменко В.М. Розвиток методики економічного аналізу якості продукції: ретроспективний вимір / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 50-55 (0,83 друк. арк.).

15. Пархоменко В.М. Якість продукції як економічна категорія: проблеми визнання / В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1(47). – С. 93-100 (1,01 друк. арк.).

16. Пархоменко В.М. Розвиток бухгалтерського обліку / В.М. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21 (2,7 друк. арк.).

17. Пархоменко В.М. Якість продукції як основа виконання договірних зобов'язань: обліковий вимір / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (13) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 1 (13). – С. 110-124 (0,83 друк. арк.).

18. Пархоменко В.М. Методика внутрішнього контролю втрат від браку у виробництві / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (14) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2(14). – С. 130-147 (1,16 друк. арк.).

19. Пархоменко В.М. Економічний аналіз якості продукції: компоненти методики / В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 2 (48). – С. 96-104 (1,29 друк. арк.).

20. Пархоменко В.М. Нормативно-правове регулювання відносин у сфері забезпечення якості продукції / В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 3(49). – С. 133-139 (0,8 друк. арк.).

21. Пархоменко В.М. Організація бухгалтерського обліку витрат на якість // В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 4 (50). – С. 112-120 (1,29 друк. арк.).

22. Пархоменко В.М. Проблеми організації контролю витрат на якість / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський

облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (15) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 18-29 (0,85 друк. арк.).

23. Пархоменко В.М. Організація аналітичної роботи щодо оптимізації витрат на управління якістю продукції / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 1 (16) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 206-218 (0,94 друк. арк.).

24. Пархоменко В.М. Еволюція систем управління якістю: діалектичний підхід / В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 1(51). – С. 92-99 (0,84 друк. арк.).

25. Пархоменко В.М. Підходи до організації системи управління якістю: обліковий вимір / В.М. Пархоменко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 2(52). – С. 51-56 (0,56 друк. арк.).

26. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення “1С” та “ПАРУС” / В.М. Пархоменко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2 (17) / Відп. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 273-290 (0,94 друк. арк.).

27. Пархоменко В.М. Облікове забезпечення системи управління якістю продукції: методичний аспект / В.М. Пархоменко // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: Фінансова політика та інвестиції: зб. наук. пр. – Рівне: НУВГП, 2010. – Вип. XVI; № 3. – С. 437-444 (0,37 друк. арк.).

#### **Тези та тексти виступів на конференціях:**

28. Пархоменко В.М. Документальне забезпечення бухгалтерського обліку: збірник тез та текстів виступів на третій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 24-25 лютого 2005 р.) / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 120 с. – С. 50-55 (0,38 друк. арк.).

29. Пархоменко В.М. Основи регулювання бухгалтерського обліку в контексті міжнародних інтеграційних процесів: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції [“Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції”], (Київ, 20-22 квітня 2005 р.). Частина 1. / відп. ред. А.Д. Бутко / В.М. Пархоменко. – К.: Київ. нац. торг. екон. ун-т, 2005. – С. 57-60 (0,19 друк. арк.).

30. Пархоменко В.М. Необхідність кодифікації бухгалтерського законодавства: збірник тез і виступів на IV Міжнародній науковій конференції [“Розвиток бухгалтерського обліку і контролю в контексті європейської інтеграції”],



(Краматорськ – Житомир, 19-20 травня 2005 р.) / В.М. Пархоменко. – Краматорськ-Житомир: ЧП “Рута”, 2005. – С. 163-167 (0,34 друк. арк.).

31. Пархоменко В.М. Збалансованість інтересів користувачів фінансової звітності – актуальне завдання бухгалтерського обліку: збірник тез та текстів виступів на шостій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 27-28 лютого 2008 р.) / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 148 с. – С. 75-76 (0,09 друк. арк.).

32. Пархоменко В.М. Якість та споживча вартість: точки дотику: збірник тез та текстів виступів на сьомій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 25-26 лютого 2009 р.). Частина 2. / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 29-30 (0,12 друк. арк.).

33. Пархоменко В.М. Вимоги до методики економічного аналізу якості продукції: матеріали V-ї Міжнародної наукової конференції [“Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей”], (Краматорськ – Житомир, 9-10 вересня 2009 р.). Частина 1. / В.М. Пархоменко // М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – С. 68-70 (0,11 друк. арк.).

34. Пархоменко В.М. Еволюція систем управління якістю: взаємозв’язок обліку з підсистемами управління: збірник тез 2-го Міжнародного симпозіуму [“Розвиток фінансових відносин в умовах трансформаційних процесів”], (Харків, 10 грудня 2009 р.) / В.М. Пархоменко // Міністерство фінансів України, Харківський інститут фінансів українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі. – Х.: Харківський інститут фінансів українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, 2009. – С. 185-187 (0,03 друк. арк.).

35. Пархоменко В.М. Організація бухгалтерського обліку витрат на якість: збірник тез та текстів виступів на восьмій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову [“Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева”], (Житомир, 24-25 лютого 2010 р.) / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 55-56 (0,11 друк. арк.).

36. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік в системі управління якістю: проблеми і завдання: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції [“Сучасна система економічних та суспільно-політичних відносин в умовах глобалізаційних процесів”], (Харків, 22 квітня 2010 р.) / В.М. Пархоменко // Міністерство фінансів України, Харківський інститут фінансів українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі. – Х.: Харківський інститут фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі, 2010. – С. 227-233 (0,46 друк. арк.).

37. Пархоменко В.М. Функціонування системи внутрішньогосподарського контролю на етапах дослідження та розробки нової продукції: збірник тез і матеріалів науково-практичної конференції, присвячених Дню бухгалтера [“Проблеми бухгалтерського обліку в Україні”], (Житомир, 16 липня 2010 р.) / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 124-126 (0,13 друк. арк.).

#### **Інші публікації:**

38. Пархоменко В.М. Витрати на якість: економічна сутність, класифікація, облік / В.М. Пархоменко // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії / Економічні науки. Випуск 3. – Чернівці, 2009. – С. 441-451 (0,69 друк. арк.).

39. Пархоменко В.М. Документи і записи у бухгалтерському обліку / В.М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2010. – № 26. – С. 27-31 (0,6 друк. арк.).

#### **Підручники та навчальні посібники:**

40. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік та аудит” вищих навчальних закладів]. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 688 с. (загальний обсяг 44,3 друк. арк., індивідуально автора 1,14 друк. арк.: розкрито методологічні положення облікового відображення витрат підприємства).

41. Звітність підприємства: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІГІ, 2003. – 436 с. (загальний обсяг 44,7 друк. арк., індивідуально автора 19,07 друк. арк.: розкрито особливості відображення витрат діяльності у звітності підприємства).

42. Економічний аналіз: [начальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП Рута, 2003. – 680 с. (загальний обсяг 31,8 друк. арк., індивідуально автора 1,81 друк. арк.: розкрито основні положення економічного аналізу якості продукції).

43. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках: [навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”]. / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 384 с. (загальний обсяг 23,5 друк. арк., індивідуально автора 3,45 друк. арк.: розкрито особливості бухгалтерського обліку витрат в аптеках).

44. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК: [посібник по застосуванню нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку в Україні]. / за ред. В.М. Пархоменка, В.М. Жука. Том 1. – К.: ІАЕ, 2004. – 826 с. (загальний обсяг 51,52 друк. арк., індивідуально автора 1,31 друк. арк.: розкрито методику бухгалтерського обліку витрат на підприємствах АПК).

45. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування: [навчальний посібник]. / за ред. В.М. Жука, Ю.С. Рудченко. – К.: Юр-Агро-Веста, 2008. – 250 с. (загальний обсяг 15,6 друк. арк., індивідуально автора 0,4 друк. арк.: досліджено правові основи та облікове відображення витрат підприємства).

46. Бухгалтерський учет в сільському господарстві в первичних документах и проводках: [научное издание]. / ред.: Н.Ф. Огийчук, В.Н. Пархоменко. – Харьков: Фактор, 2008. – 480 с. (загальний обсяг 29,82 друк. арк., індивідуально автора 2,86 друк. арк.: розкрито підхід до відображення в первинних документах витрат підприємства).

47. Звітність сільськогосподарських підприємств: [навчальний посібник] / за ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Гаврилюка В.М. – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста”, 2009. – 224 с. (загальний обсяг 13,92 друк. арк., індивідуально автора 0,5 друк. арк.: розкрито порядок відображення у звітності сільськогосподарського підприємства інформацію про витрати діяльності).

## АНОТАЦІЯ

**Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції. – Рукопис.**

Дисертація на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2011 р.

Дисертаційна робота спрямована на вирішення проблеми облікового та контрольно-аналітичного забезпечення системи управління якістю.

У дисертації науково обґрунтовано підхід до облікового відображення та контрольно-аналітичного забезпечення витрат на якість продукції (забезпечення, поліпшення, підтримка), що реалізується на основі інтеграції системи бухгалтерського обліку та системи управління якістю продукції. На основі системного підходу сформовано теоретико-методологічні положення бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість, що полягає 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.

Розвинуто та теоретично обґрунтовано підхід до калькулювання витрат на якість продукції в системі бухгалтерського обліку. Описано процедуру облікового забезпечення претензійної роботи з контрагентами щодо поставки неякісної продукції. Окреслено теоретико-практичні положення комп'ютеризації облікового відображення та контрольно-аналітичного забезпечення витрат на якість продукції. Дослідження теоретико-методологічних положень бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції сприяє задоволенню потреб споживачів, що вимагають від економічних служб швидкого реагування на кон'юнктурні зміни, шляхом прийняття ними ефективних управлінських рішень, особливо у сфері забезпечення якості виготовленої продукції, що є пріоритетним фактором її конкурентоспроможності.

*Ключові слова:* якість, витрати на якість, брак, бракована продукція, система бухгалтерського обліку, система управління якістю, концепція, економічний аналіз, контроль.

## АННОТАЦИЯ

**Пархоменко В.Н. Концепция развития бухгалтерского учета, контроля и анализа затрат на качество продукции. – Рукопись.**

Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук по специальности 08.00.09 – бухгалтерский учет, анализ и аудит (по видам экономической деятельности). – Житомирский государственный технологический университет. Житомир, 2011 г.

Диссертационная работа направлена на комплексное решение проблемы учетного и контрольно-аналитического обеспечения системы управления качеством.

В диссертации научно обоснованы конвергенционные связи подсистем бухгалтерского учета, контроля и анализа с системой управления качеством продукции, в частности, затрат на управление качеством продукции, требующая от экономических служб быстрого реагирования на конъюнктурные изменения путем принятия эффективных управленческих решений в сфере обеспечения качества произведенной продукции, являющейся приоритетным фактором ее конкурентоспособности и способствует удовлетворению потребностей потребителей.

Разработан теоретико-методологический подход к управлению затратами на качество продукции исходя из интеграции системы управления качеством и системы бухгалтерского учета с целью оптимизации их уровня и информационного обеспечения управленческого персонала. Теоретически обосновано принципы бухгалтерского учета затрат на качество как самостоятельного направления учетной деятельности, что способствует определению задач и структуризации объектов бухгалтерского учета затрат на качество, идентификации факторов влияния на них, формированию системы документирования, подходов к оценке и отражению в учете и раскрытию в отчетности данных объектов, разработке гибридных моделей калькулирования затрат на качество продукции с целью рациональной организации бухгалтерского учета затрат на качество и обеспечения внутренних пользователей необходимой аналитической информацией.

Предложены классификация затрат на качество исходя из анализа существующих подходов к ее построению и теоретически обоснованно выделенные признаки, группы и виды; классификатор брака с учетом специфики видов экономической деятельности; классификация внутреннего контроля затрат на качество и теоретически обоснованно выделенные признаки (стадиям жизненного цикла продукции, видам контроля, периодам осуществления контрольных действий, уровню автоматизации, периодичности проверок объекта), что способствует эффективной деятельности предприятия в сфере управления качеством продукции. Усовершенствована система нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета затрат на качество, в частности, разработана структура Положения о затратах на качество, обеспечивающая усовершенствование документооборота и внутренней отчетности в разрезе затрат на качество как средства внутренней коммуникационной связи между уровнями управления.

Исследовано экономическую сущность брака в производстве с целью информационного обеспечения системы бухгалтерского учета, что позволило сформировать процедуру учетного отражения претензионной работы с контрагентами относительно поставки некачественной продукции. Предложен порядок вычисления суммарных затрат от брака с учетом упущенной экономической выгоды. Данные предложения обеспечивают точность оценки таких затрат и позволяют разработать систему мероприятий по их оптимизации.

Разработаны теоретико-прикладные положения формирования внутренней информации о затратах на управление качеством продукции через его бухгалтерскую отчетность, раскрывающую информацию о них, в частности, о затратах от брака и последствия его возникновения – рекламационные затраты, с целью обеспечения информативности внутреннего персонала и внешних пользователей.

Сформирован комплексный организационно-методологический подход к экономическому анализу затрат на качество продукции, реализация которого осуществляется в таких разрезах: определение финансовых и нефинансовых показателей качества продукции; отбор способов и приемов для проведения анализа, получения достоверных результатов относительно состояния качества, учет которых обеспечит эффективную организацию аналитических исследований и определение влияния показателей на результаты деятельности предприятия с целью обеспечения руководства предприятия достоверной информацией для принятия эффективных управленческих решений.

Разработаны аналитические характеристики бухгалтерского учета в компьютерной среде (в разрезе жизненного цикла продукции, затрат, видов продукции, видов затрат на качество, мест возникновения брака, характера обнаруженных дефектов брака). Для оперативности внутреннего контроля качества продукции относительно выявления и устранения отклонений предложена система сообщений, созданных на базе программного продукта “1С: Предприятие 8.0”, что позволяет предупредить ошибки в данных бухгалтерского учета путем блокирования процесса выполнения операций до выяснения причин отклонений.

Разработана модульная структура системы компьютеризации экономического анализа качества продукции на базе программного продукта “Галактика”, что позволяет проводить ретроспективный, оперативный и стратегический анализ, как основы определения преимуществ и недостатков деятельности субъекта хозяйствования, своевременно реагировать на изменения в рыночной среде, оценивать альтернативные варианты управленческих решений и их реализовывать.

*Ключевые слова:* качество, затраты на качество, брак, бракованная продукция, система бухгалтерского учета, система управления качеством, концепция, экономический анализ, контроль.

**ABSTRACT****Parkhomenko V.M. Concept of development of accounting, control and analysis of production quality costs. – Manuscript.**

Dissertation for obtaining the scientific degree of Doctor of Economics on the specialty 08.00.09. – accounting, analysis and auditing (by the types of business activity). – Zhytomyr State Technological University. Zhytomyr, 2011.

Dissertation is directed towards the solution of problems of accounting, control and analytical support of quality management system.

The approach towards accounting reflection as well as control and analytical support of production quality costs (provision, improvement, maintenance) has been scientifically grounded in the dissertation, which is implemented on the ground of integration of accounting system and production quality management system. On the basis of system approach the theoretical and methodological statements of accounting, control, and analysis of production quality has been developed, which lies in identification of objectives and object structuring of accounting for quality costs, distinguishment of factors that influence on them; development of documentation system as well as grounding the approach towards the evaluation of such objects and their reflection in accounting and reporting.

The approach towards the production quality costs calculation in the accounting system has been developed and theoretically grounded. The procedure of accounting support of claim operations with contractors concerning the delivery of defective products has been disclosed. The theoretical and practical statements of computerization of accounting reflection as well as control and analytical support of production quality costs have been drawn. Study of the theoretical and methodological statements of accounting, control and analysis of production quality costs enables the satisfaction of the consumers' needs, who require economic departments to react quickly to the market-determined changes, by making effective managerial decision in particular, in the sphere of providing the quality of finished goods, that is priority factor of its competitiveness.

*Key words:* quality, quality costs, spoilage, defective products, accounting system, quality management system, concept, economic analysis, control.

---

Підписано до друку 02.02.2011 р. Формат 60x84/16.  
Ум. друк. арк. 1,9. Тираж 100 прим.  
Замовлення № 4

---

ФОП Кузьмін Дн.Л. Свідоцтво про державну реєстрацію  
№ 454561 від 16.10.2007 р.  
10030, м. Житомир, вул. Київська, 47, кв. 13.