

**ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ:  
ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

*Досліджено особливості облікового відображення та нормативного забезпечення витрат на якість продукції. Запропоновано шляхи їх удосконалення на основі розробленої методики обліку витрат на якість, обґрунтовано етапи її здійснення*

**Постановка проблеми.** Вхідження України в євроспільноту призводить до глобальної конкуренції як на зовнішніх, так і на внутрішніх ринках збуту, до якої більшість підприємств не готові. Тому в наш час проблема підвищення якості вітчизняної продукції як засіб підвищення її конкурентоспроможності є найбільш актуальною. Комплексність процесу управління якістю продукції в сучасних умовах господарювання передбачає системний підхід до його економічного механізму, що потребує повного інформаційного забезпечення. Оскільки система бухгалтерського обліку надає близько 80 % інформації для управлінського персоналу, постає необхідність в розробці теоретико-методичного забезпечення облікового відображення витрат на якість продукції.

**Мета дослідження.** Удосконалити порядок облікового відображення витрат на якість продукції в частині розробки її теоретико-методичного забезпечення та обґрунтування кожного з етапів запропонованої методики обліку витрат на якість.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Досліджуючи питання щодо теорії якості та управління нею, можна стверджувати, що значна частина авторів звертає свою увагу на ці питання (Г.О. Зимовець [6], Ю.В. Бібік [1], Г.П. Коц [8], Н.Гуцайлюк [5] та ін.). Проте аспекти облікового відображення та методики обліку витрат на якість розглядала досить незначна частина дослідників (Р.В. Шуляр [19],

Н.А. Морозова-Герасимович [10], Н.В. Шуляр [19], Н.В. Яківчук [19], Р.Г. Туганова [16], Г.Х. Габбасов [16] та ін.), хоча практично у кожній публікації наголошується на необхідності інтеграційного підходу до управління витратами на якість, безпосередньо включаючи облікові, аналітичні та контрольні аспекти.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Проблема калькулювання витрат на якість пов'язана з тим, що вони включені до різних статей і відображені на різних рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, витрати на контроль якості відображаються у складі загальновиробничих витрат, втрати від браку – в межах норми та витрати на виправлення браку на рахунках "виробництво", а втрати від браку понад норму – безпосередньо у складі собівартості реалізованої продукції. Крім того, витрати на гарантійний ремонт обліковуються у складі витрат на збут, а втрати доходу внаслідок скорочення продажу та падіння іміджу продукції взагалі не відображаються в системі рахунків бухгалтерського обліку [4, с. 561]

У зв'язку з цим для забезпечення інформації про витрати на якість необхідне додаткове групування витрат у системі управлінського обліку. При цьому слід враховувати, що витрати на якість виникають на різних стадіях діяльності й у різних звітних періодах (рис. 1).

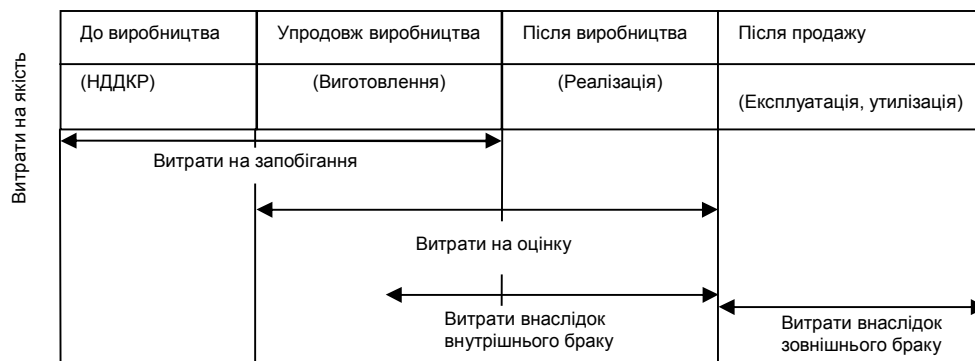


Рис. 1. Стадії виникнення витрат на якість [4, с. 561].

Життєвий цикл продукції характеризується часовими, об'ємними, витратними і якісними показниками, які знаходяться в тісній взаємодії. Так, тривалість випуску і експлуатації продукції чинить вплив на об'ємні параметри. Вимоги до якості визначають обсяги НДДКР і підготовки до виробництва. Тривалість життєвого циклу також тісно пов'язана із витратами: його скорочення чи подовження активно впливає на загальні витрати. Зв'язок між часовими і витратними параметрами неоднозначний. Якщо в низці випадків подовження циклу призводить до збільшення загальних витрат, а в інших, наприклад, коли це подовження обумовлене більш детальним науковим та дослідно-конструкторським опрацюванням виробів, воно може дати значну економію на стадії виробництва і експлуатації [14 с. 45]. Основні параметри життєвого циклу продукції, запропоновані В.Г. Лебедевим, Т.Г. Дроздовою, В.П. Кустарьовим, наведені в табл. 1.

Облік витрат на якість повинен бути організований так, щоб на підставі поточних записів на рахунках (бухгалтерського й (або) управлінського обліку) можна було б обчислити фактичну собівартість та вартість якості за процесами і в цілому по СУЯ та встановити вплив окремих видів (статей) витрат на величину собівартості продукції [9].

В сучасній системі бухгалтерського обліку визначення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку витрат на якість не

регламентується, і хоча фактично підприємство їх здійснює, вони розпорознені за різними рахунками і не виділяються як витрати на якість.

Більшість досліджень до цього часу були спрямовані на розробку пропозицій на поліпшення системи обліку, при якій витрати на якість у системі первинного обліку виділялися б у вигляді самостійних статей і елементів витрат.

В результати дослідження підходів до методики відображення витрат на якість: передбачити окремих збірно-розподільчий рахунок (Н.А. Морозова-Герасимович [10], В.В. Кожарский [7], Т.Д. Попова [7]); враховувати витрати на якість по окремому субрахунку до рахунку "Основне виробництво" – "Витрати, обумовлені поліпшенням якості продукції" (І.Ю. Тимрієнко [15], А. Бугаєв [2], М.Г. Фомін [18]); враховувати витрати на якість по окремому рахунку "Брак у виробництві", перетворивши його на "Якість продукції" і втрати від браку" (О.П. Алешкевич [3]); та врахувавши всі переваги і недоліки даних підходів вважаємо, найдоцільнішим для цього буде вести аналітичний облік на рахунках витрат (рахунки 23, 24, 91, 92, 93, 94) в розрізі "Витрати на якість", що дозволить задовольнити відповідні управлінські інформаційні запити і потреби. Широке застосування в бухгалтерському обліку комп'ютерної техніки дозволяє вести облік за різними аналітичними розрізами з метою одержання більш деталізованої і достовірної інформації.

Таблиця 1. Основні параметри життєвого циклу продукції [17, с. 44]

Стадія	Тривалість		Об'єми	Якісні	Витратні
	Початок	Кінець			
Дослідження і розробка	Обґрунтування необхідності проведення НДР	Підписання акту про здачі дослідного зразка замовнику	Загальні обсяги НДР і ДКР	Відповідність показників якості і надійності найкращим досягненням науки й техніки або конкуруючим зразкам	Загальні витрати на НДР, конструкторську і технологічну підготовку виробництва
Виготовлення	Отримання технічної документації	Відвантаження останнього виробу (партії), знятого з виробництва	Обсяги випуску (в натуральних одиницях) за роками і в цілому за цикл виробництва	Забезпечення проектних (функціонально необхідних) якісних параметрів у виробництві. Підтримка високого технічного рівня виробів у виробництві	Загальні витрати на виготовлення продукції, підтримка якості виробів і рівня виробництва
Реалізація	Відвантаження споживачу першого ви-робу (партії) або другого результату виробництва	Поставка споживачу останнього виробу (партії)	Обсяги продаж	Забезпечення збереженості продукції	Загальні експлуатаційні витрати по упакованню і доставці продукції споживачу, включаючи цільове придбання транспортних засобів, витрати на утримання торгової фірми виробника, маркетингові дослідження
Експлуатація	Отримання споживачем першого виробу (партії)	Зняття із виробництва останнього виробу (партії)	Кількість продукції, яку передали в експлуатацію за цикл виробництва і обігу в розрізі основних сфер споживання	Максимальне використання експлуатаційних властивостей і підтримка їх на оптимальному рівні	Загальні витрати на підготовку до експлуатації, утримання і експлуатацію, відновлення і покращення експлуатаційних (споживчих) властивостей
Утилізація	Списання першого виробу (партії)	Передача кінцевих ресурсів останнього виробу (партії) для використання в якості вихідної сировини, ремонтного фонду, для вторинного використання або захоронення	Кількість утилізованої продукції (яку здали на металолом, на захоронення, для використання в якості ремонтного фонду і вихідної сировини)	Відповідність організаційно-технічного рівня утилізації сучасним досягненням науки й техніки	Загальні витрати на утилізацію продукції

Аналітичний облік (відкриття субрахунків другого та п-го порядку) доцільно вести в розрізі видів продукції, товарів (робіт, послуг); за видами витрат (за призначенням: на оцінку, на забезпечення, на поліпшення та втрати, пов'язані виникненням дефектів) та за стадіями життєвого циклу продукції (на розробку та дослідження, на виробництво, реалізацію, експлуатацію та утилізацію).

Вважаємо, що при побудові аналітичного обліку слід орієнтуватися на визначені та науково обґрунтовані класифікаційні ознаки. Серед них, на нашу думку, однією з найважливіших для ефективної та доцільної розробки методики обліку є ознака за призначенням витрат на якість. Вона дає змогу: визначити сферу виникнення тих чи інших витрат на якість, їх призначення; приймати ефективні управлінські рішення; достовірно відображати витрати на якість; групувати витрати на якість або ж здійснювати більшу аналітичність в межах кожної статті за іншими запропонованими нами ознаками.

Пропонуємо наступну методику обліку витрат на якість (рис. 2).

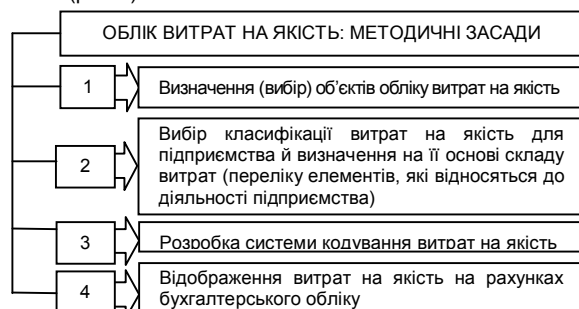


Рис. 2. Методика обліку витрат на якість

Першим етапом в методиці обліку витрат на якість є визначення (вибір) об'єктів обліку (рис. 2). Об'єктами обліку витрат на якість є самі витрати, пов'язані з якістю, які виникають в різних підрозділах (центрах відповідальності): планово-економічний відділ, науково-дослідний і дослідно-конструкторський відділ, відділ технічного контролю, виробничий відділ, відділ маркетингу і збуту, відділ утилізації та інші відповідно до організаційної структури підприємства.

Наступним кроком є вибір класифікації витрат на якість для підприємства й визначення на її основі складу витрат (переліку елементів, які відносяться до діяльності підприємства).

Пропонуємо класифікувати витрати на якість в розрізі видів продукції, видів витрат за призначенням (на оцінку, забезпечення, поліпшення та витрати, пов'язані з появою дефектів) та стадіями життєвого циклу продукції (дослідження і розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація та утилізація) – табл. 2.

Таблиця 2 Кодування витрат на якість за різними ознаками

Обліковий процес	Код рахунку	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 появою дефектів	1.4	Продукція №4	2.4	Експлуатація	3.4
			....	...	...	Утилізація	3.5

Третім етапом є розробка системи кодування витрат на якість відповідно до запропонованої класифікації витрат на якість із метою полегшення й прискорення пошуку інформації про відповідні витрати. На кожному підприємстві може розроблятися власна система кодування елементів витрат на якість.

Запропоновано порядок кодування витрат на якість через уведення субрахунків 3, 4 та 5 порядку та відповідно до яких удосконалено робочий план рахунків для витратних рахунків 23, 24, 91, 92, 93 та 94.

Діючий порядок обліку витрат не передбачає виокремлення витрат на якість.

ПБО 16 "Витрати" передбачає лише, що до складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на вдосконалення технологій й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технологій й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо) (п. 15.5). П. 14 передбачає, що до складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку [12].

Методика відображення витрат на якість аналогічна до загальної методики відображення витрат згідно з ПБО 16 "Витрати" [12] та Планом рахунків бухгалтерського обліку [11].

Вважаємо за необхідне доповнити Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" наступними положеннями:

✓ п. 4 доповнити термінами "брак", "виправний брак", "невиправний (остаточний) брак", "витрати на якість";

✓ п. 5 критерії визнання витрат доповнити критеріями визнання витрати на якість:

- витратами на якість визнаються витрати, які здійснюються з метою забезпечення вимог до якості, що пред'являються стандартами, договорами (контрактами), запитами споживачів;

- витратами на якість визнаються витрати, які здатні здійснювати вплив на забезпечення вимог, що висуваються до якості продукції;

- витратами на якість визнаються витрати, які підтверджені документами, які засвідчують цільовий характер витрат, а саме – забезпечення вимог до якості.

✓ Склад витрат доповнити витратами на якість:

• п. 12 собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) доповнити складовою витрати на якість;

• додати пункт, який містить інформацію про склад витрат на якість, а саме:

- втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної

на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку;

- витрати на довиробничий контроль якості сировини;

- витрати на вхідний контроль сировини та матеріалів;

- витрати на лабораторні приймальні випробування вхідних матеріалів;

- витрати на контроль і випробування готової продукції;

- витрати на обладнання для контролю і випробувань (амортизація обладнання);

- матеріали, що використовуються при контролі і випробуваннях;

- витрати на аналіз результатів контролю і випробувань;

- витрати на тестування і контроль незавершеного виробництва;

- інші витрати;

• п. 15 доповнити склад загальновиробничих витрат витрати на якість:

- витрати на контроль експлуатаційних характеристик;

- витрати на розгляд і схвалення;

- витрати на оцінювання запасів;

- витрати на зберігання протоколів;

- заводські комунальні витрати в зоні контролю;

- витрати на планування якості;

- витрати на проектування і розроблення засобів вимірювальної техніки для контролю та вимірювання якості;

- витрати на аналіз якості та контролю проекту;

- витрати на перевірку конструкції виробів;

- витрати на калібрування і технічне обслуговування вимірювального і випробувального обладнання;

- витрати на сертифікацію;

- витрати на розробку програми поліпшення якості;

- витрати на проектування продукції підвищеної якості;

- витрати на технологічну підготовку виготовлення продукції покращеної якості;

- інші витрати;

• п. 18 доповнити склад адміністративних витрат витрати на якість:

- витрати на вибір і обґрунтування методу оцінки рівня якості;

- витрати на вибір методів і визначення значень показників якості;

- витрати на вибір базових зразків і визначення базових показників якості;

- витрати на вибір номенклатури показників якості;

- витрати на забезпечення якості у постачальника, оцінка й їх вибір;

- витрати на навчання й підвищення кваліфікації у сфері якості;

- витрати на нагляд за якістю;

- витрати на розробку систем управління;

- витрати на правове забезпечення в області якості;

- витрати на одержання і аналіз інформації про якість, звітність;

- витрати на стимулювання та мотивація працівників;

- інші витрати;

• п. 19 доповнити склад витрат на витрати на якість:

- витрати на забезпечення якості упакування, зберігання та транспортування,

– витрати на технічне обслуговування реалізованої продукції протягом гарантійного терміну використання;  
 – витрати на маркетингову діяльність по поліпшенню якості;

• п. 20 доповнити склад інших операційних витрат витрати на якість:

- витрати на дослідження щодо подальшої придатності продукції;
- витрати на виготовлення засобів утилізації;
- витрати на транспортування продукції для утилізації;
- витрати на спеціальні контейнери, тара;

✓ п. 32 розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності доповнити інформацією про склад і суму витрат на якість.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з витратами на якість, ґрунтується на розробленій класифікації об'єктів витрат на якість, класифікації витрат на якість та їх кодування.

Проблема ефективності системи обліку лежить у переосмисленні його ролі як обліковим персоналом, так і корпусом менеджерів. Мета обліку полягає не в технології обробки даних і отримання показників для стандартної звітності, а в інформаційному моделюванні тих явищ і процесів, що відбуваються при функціонуванні підприємства та встановлення тенденцій і закономірностей його розвитку [13, с. 89].

Модель обліку витрат на якість за видами витрат представлена на рис. 3. Дана методика забезпечить отримання необхідної для управління інформації для подальшого аналізу витрат на якість продукції.

Дана модель відображає порядок заповнення регістрів управлінського обліку по рахунках витрат (23, 91, 92, 93, 94 та 24) в розрізі витрат на якість за видами витрат та регістрів управлінського обліку по рахункам витрат (23, 91, 92, 93, 94 та 24) в розрізі витрат на якість за видами продукції.

З рахунків 13, 20, 22, 36, 37, 65, 66, 68 та інших в розрізі витрат на якість формується інформація, яка відображається на відповідних витратних рахунках (23, 91, 92, 93, 94 та 24) в розрізі видів витрат (на оцінку, забезпечення, покращення якості та втрати, пов'язані з появою дефектів). Далі витрати на якість з 2311, 24 рахунків та частина витрат з 911 рахунку, а саме розподілені загальновиробничі витрати списуються на рахунок 2312 виробництво продукції №\_ лише з урахуванням витрат на якість. З рахунку 2312 всі виробничі витрати на якість списуються на рахунок виробництва продукції в цілому 232 "Виробництво продукції №\_", тобто на даному рахунку вже зібрані як витрати на якість, так і інші витрати, пов'язані з виробництвом продукції. На цей же рахунок списуються і розподілені загальновиробничі витрати, крім тих, що увійшли до складу розподілених загальновиробничих витрат на якість до складу рахунку 2312. Потім при оприбуткуванні готової продукції на рахунок 26 "Готова продукція"

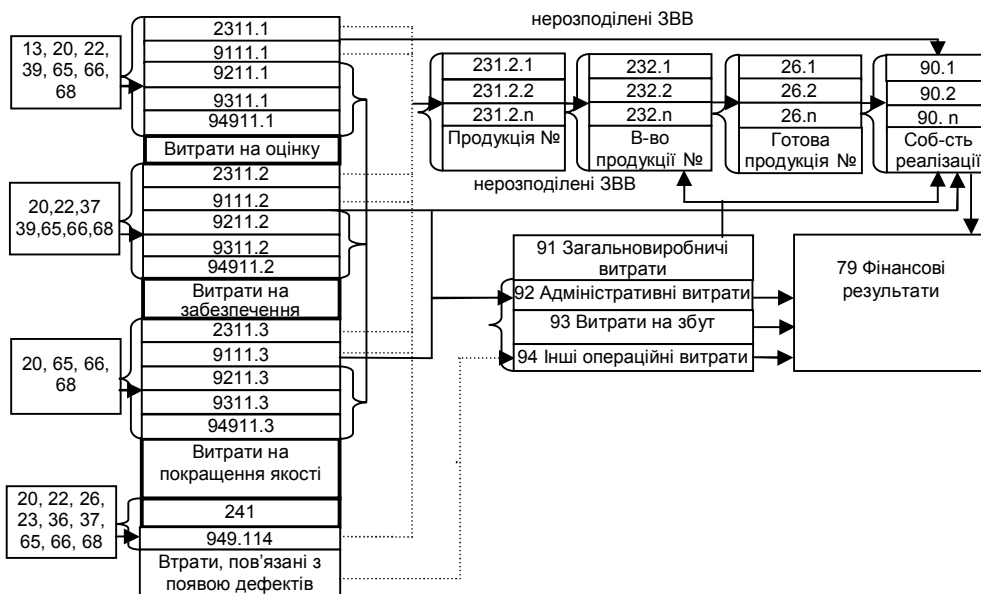


Рис. 3. Модель обліку витрат на якість за видами витрат

Нерозподілені загальновиробничі витрати (в т.ч. нерозподілені загальновиробничі витрати на якість) списуються на собівартість реалізації продукції. Решта витрат на якість (накладні витрати на якість, тобто витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції) списуються на відповідні рахунки витрат, з якими пов'язане їх виникнення, тобто витрати на якість, зібрані на рахунках 921, 931, 941 списуються на відповідні рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та 94 "Інші операційні витрати".

При реалізації продукції на фінансові результати списується собівартість реалізованої продукції, яка містить в тому числі і витрати на якість, а також накладні витрати на якість (рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут" та 94 "Інші операційні витрати").

Розроблена модель (рис. 4) дає змогу визначити вартість кожного виду продукції в розрізі витрат на якість.

Дана модель відображає порядок заповнення регістрів управлінського обліку по рахунках витрат (23, 91, 92, 93, 94 та 24) розрізі витрат на якість за видами витрат та регістрів управлінського обліку по рахунках витрат (23, 91, 92, 93, 94 та 24) в розрізі стадій життєвого циклу продукції.

З рахунків 13, 20, 22, 36, 37, 65, 66, 68 та інших в розрізі витрат на якість формується інформація, яка відображається на відповідних витратних рахунках (231.1, 911.1, 921.1, 931.1, 9491.1 та 24) в розрізі видів витрат (на оцінку, забезпечення, покращення якості та втрати, пов'язані з появою дефектів). Далі витрати на

якість з рахунків 231.1, 911.1, 921.1, 931.1, 9491.1 та 24 списуються відповідно на рахунки 231.3, 911.3, 921.3, 931.3, 9491.3 та 243 на відповідні стадії життєвого циклу продукції, на яких виникають ті чи інші витрати на якість (дослідження і розробка, виробництво, реалізація, експлуатація та утилізація). Дана модель обліку витрат на якість дає змогу визначити вартість кожної стадії життєвого циклу в розрізі витрат на якість.

Крім реєстрів обліку витрат на якість доцільним є формування відомостей витрат на якість в розрізі видів витрат на якість (на оцінку, забезпечення, покращення

якості та втрати, пов'язані з появою дефектів). Дана відомість формується за кредитовою ознакою, тобто на рахунок 231.11, 911.11, 921.11, 931.11 та 9491.11 "Витрати на оцінку якості" списуються з інших рахунків (13, 20, 22, 23, 65, 66, 68 та інші) витрати на якість в розрізі статей витрат (матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, утримання планово-економічного відділу, утримання виробничого відділу та інші витрати відповідно до номенклатури витрат на якість).

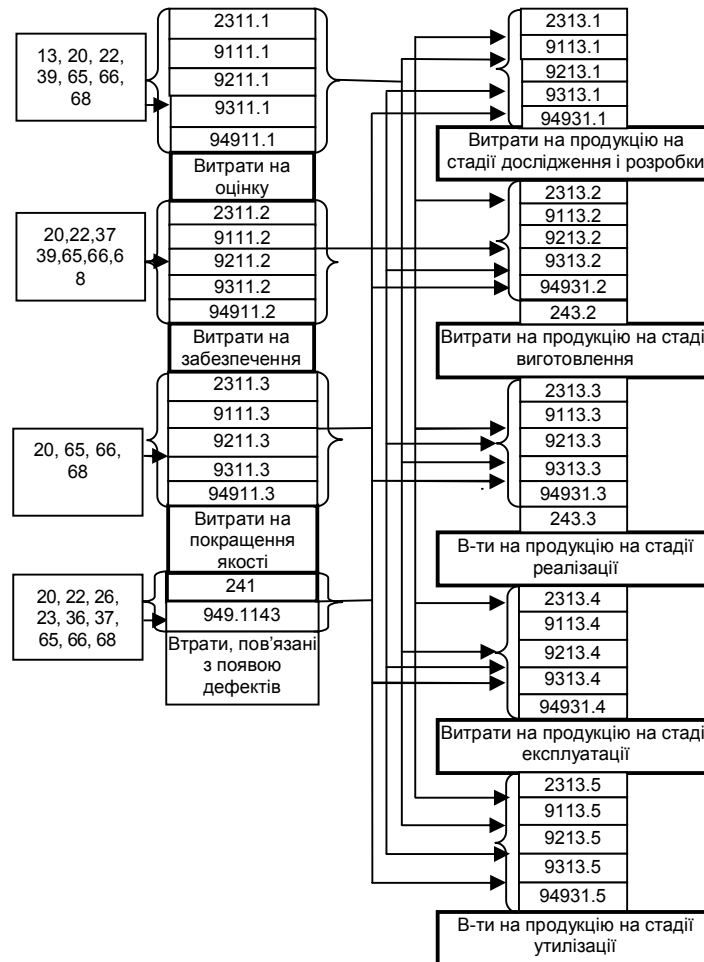


Рис. 4. Модель обліку витрат на якість в розрізі стадій життєвого циклу продукції

Відображення в первинній документації та отримання звітів від матеріально-відповідальних осіб про витрати на забезпечення якості продукції здійснюються за методичним керівництвом головного управління з інформації (головного бухгалтера). Запропоновано форму узагальнення витрат по підприємству в цілому, яка формується за кредитовою ознакою, тобто на рахунок 231.12, 911.12, 921.12, 931.12 та 9491.12 "Витрати на забезпечення якості" списуються з інших рахунків (13, 20, 22, 23, 65, 66, 68 та інші) витрати на якість в розрізі статей витрат (матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, утримання відділу технічного контролю та інші витрати відповідно до номенклатури витрат на якість).

Інформацію про витрати на забезпечення якості можна поглибити за рахунок виділення їх у розрізі структурних підрозділів, окремих видів продукції. Це вимагає додаткових зусиль, але в умовах автоматизації збору й обробки даних це не становить проблеми.

Друга частина пов'язана з додатковими витратами на поліпшення рівня якості. Їх збирають за такою ж

методикою, як і витрати на забезпечення якості, але в окремій відомості. Дана відомість формується за кредитовою ознакою, тобто на рахунок 231.13, 911.13, 921.13, 931.13 та 9491.13 "Витрати на покращення якості" списуються з інших рахунків (13, 20, 22, 23, 65, 66, 68 та інші) витрати на якість в розрізі статей витрат (матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, утримання НДДК відділу, утримання відділу маркетингу і збуту та інші витрати відповідно до номенклатури витрат на якість).

Запропоновано відомість витрат, пов'язаних з появою дефектів продукції, яка формується за кредитовою ознакою, тобто на рахунок 241 "Витрати, зумовлені відмовами" списуються з інших рахунків (13, 20, 22, 23, 65, 66, 68 та інші) витрати на якість в розрізі статей витрат (матеріали, заробітна плата, відрахування на соціальні заходи, утримання технічного відділу та інші витрати відповідно до номенклатури витрат на якість).

Таким чином, підприємство, ґрунтуючись на своїх управлінських потребах, особливостях виробничої діяльності, специфіці діяльності, може здійснювати групування витрат відповідно до необхідної класифікаційної ознаки. Підприємство самостійно визначає ті ознаки із запропонованої форми, які є доцільними для забезпечення ефективної діяльності підприємства у той чи інший період часу.

Лише аналітичне та оперативне ведення обліку, яке відрізняється від традиційного узагальненого відображення операцій, пов'язаних з відображенням витрат на якість, може дати достовірну інформацію про їх розмір. З цією метою в пункті запропоновано ведення відповідних аналітичних рахунків до рахунків, пов'язаних з виникненням витрат на якість в розрізі видів продукції, видів витрат (за ознакою призначення: на оцінку, на забезпечення, на поліпшення та втрати, пов'язані виникненням дефектів) та за стадіями життєвого циклу продукції (на розробку та дослідження, на виробництво, реалізацію, експлуатацію та утилізацію). Крім того, запропоновано форми реєстрів обліку витрат на якість, що дадуть можливість обрати той чи інший аналітичний рахунок щодо витрат на якість у відповідності до потреб підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Відображення витрат на якість на рахунках бухгалтерського обліку нормативними документами не регламентується, і хоча підприємства їх здійснюють, дані витрати включаються до складу різноманітних рахунків і не визначаються як витрати на якість. Це не дає можливості визначити фактично понесені витрати щодо якості продукції і, як наслідок, унеможливує здійснення економічного аналізу впливу даних витрат на обсяги продажу, розширення ринків збуту, на рівень задоволеності споживачів тощо. Для підвищення аналітичності, оперативності та точності облікових даних щодо витрат на якість, що, в свою чергу, сприятиме зростанню ефективності прийняття управлінських рішень обґрунтовано необхідність збору усіх понесених підприємством витрат на якість на рахунках витрат (23, 24, 91, 92, 93 та 94) через впровадження детального аналітичного обліку.

#### Список використаної літератури:

1. Бібік Ю.В. Економічні аспекти сертифікації продукції та систем управління якістю за міжнародними стандартами: автореф. дис на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.01 "Економіка підприємства і організація виробництва" / Ю.В. Бібік. – Х., 2003. – 20 с. 2. Бугаев А. Об учете затрат на качество [Електронний ресурс] / А. Бугаев – Режим доступа: [www.pravo.kulichki.ru/dop/vbuh/vbuh0556.htm](http://www.pravo.kulichki.ru/dop/vbuh/vbuh0556.htm). 3. Величко М.М. Затраты на обеспечение качества продукции и порядок их отражения в бухгалтерском учете: сборник научных работ студентов международной студенческой конференции региональных университетов [Студенческая научная весна в Бресте – 2006] / М.М. Величко. – Брест: Издательство БрГТУ. – 2006. – С. 116-121. 4. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник] / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с. 5. Голомша Н. Концепція якості продукції в системі внутрішньофірмового управління // Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох століть: тези доповідей V Міжнародної науково-теоретичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. відп. ред. З.В. Гуцайлюк / Н. Голомша,

М. Голомша. – Тернопіль, 2007. – С. 54-56. 6. Зимовець Г.О. Підходи до створення системи управління якістю промислових підприємств / Г.О. Зимовець // Вісник економічної науки України. – 2008. – № 1(13). – С. 33-36. 7. Кожарский В.В. Анализ количественных и качественных параметров продукции производственных предприятий / В.В. Кожарский // Планово-экономический отдел. – 2005. – № 8. – С. 27-31. 8. Коц. Г.П. Управление витратами на забезпечення якості промислової продукції: автореф. дис. на здобуття наукового ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.02 "Підприємництво, менеджмент та маркетинг" / Г.П. Коц. – Х., 2001. – 18 с. 9. Лавренченко Н.И. Экономико-математические методы управления затратами на качество / Н.И. Лавренченко, Б.И. Герасимов; [под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Б.И. Герасимова]. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2005. – 112 с. 10. Морозова-Герасимович Н.А. Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 131-137. 11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0892-99>. 12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" від 31.12.99 р. № 318, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>. 13. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с. 14. Стогул О.И. Анализ затрат на управление качеством продукции: сборник научных работ студентов второй международной конференции региональных университетов [Студенческая научная зима в Бресте-2007] / О.И. Стогул. – Брест: издательство БрГТУ, 2008. – С. 169-171. 15. Тимрієнко І.Ю. Організаційно-методичні основи аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств [Електронний ресурс] / І.Ю. Тимрієнко. – Режим доступу: <http://intkonf.org/index.php?s=%EF%E0%E7%ED%E8%EA%E8+%FF%EA%E8>. 16. Туганова Р.Г. Повышать качество молока / Р.Г. Туганова, Г.Х. Габбасов // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1976. – № 3. – С. 28-29. 17. Управление затратами на предприятии: [учебник] / Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П.; [под общ. ред. Г.А. Краюхина]. – СПб: Издательский дом "Бизнес-пресса", 2000. – 277 с. 18. Фомин М.Г. Квалиметрия. Управление качеством. Сертификация: [учебное пособие] / М.Г. Фомин. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Ось-89, 2007. – 384 с. 19. Шуляр Р.В. Витратноорієнтовані підходи до систем управління якістю: тези доповідей науково-практичної конференції ["Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства"] / Шуляр Р.В., Шуляр Н.В., Яківчук Н.В. – Львів: Видавництва Національного університету "Львівська політехніка". – 2007. – 276 с.

ПАРХОМЕНКО В.М. – доктор економічних наук, доцент Національної академії статистики, обліку та аудиту