

**ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
ДЕРЖКОМСТАТУ УКРАЇНИ**

Тимрієнко Ірина Юріївна

УДК: 658.56:657

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ: ОРГАНІЗАЦІЯ І
МЕТОДИКА**

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

А в т о р е ф е р а т

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана на кафедрі аналізу і статистики в Житомирському державному технологічному університеті Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат економічних наук, доцент
Пархоменко Валерій Миколайович,
Голова Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Сук Леонід Кіндратович,
Національний університет біоресурсів і природокористування України, професор кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

кандидат економічних наук
Лаговська Олена Адамівна
Житомирський державний технологічний університет, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю

Захист відбудеться "11" травня 2010 р. о 14-00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26.870.01 у Державній академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 23.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Державної академії статистики, обліку та аудиту Держкомстату України за адресою: 04107, м. Київ, вул. Підгірна, 1, ауд. 36.

Автореферат розісланий "07" квітня 2010 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

О.А. Зоріна

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Значний вплив на якість способу життя здійснює матеріальне середовище – якість товарів і послуг. Тому проблема якості продукції є стратегічною, від рішення якої залежить стабільність національної економічної системи. Процес поліпшення якості, що об'єднує діяльність багатьох виробництв, колективів розробників, сфери послуг, необхідний не тільки для отримання прибутку при збуті товарів, але головне – інтересам суспільства в цілому. На сьогоднішній день розвинені країни сприймають високу якість продукції як одне з основних джерел національного багатства. Якість харчової продукції багато в чому визначає престиж держави, є основою збереження її генофонду та найважливішою складовою конкурентоспроможності. За даними щорічної доповіді ООН про розвиток людини у 2009 р. за індексом розвитку людського потенціалу Україна займає 85 місце серед 182 держав (до цього 76, 77, 78 – спостерігається негативна зміна) та 72-е місце з 134 країн у рейтингу Індексу Глобальної Конкурентоспроможності, у т.ч. за ефективністю ринку товарів – 103 місце. Однією з основних причин такого стану є якість харчових продуктів, які споживаються українцями.

Розвинений конкурентний ринок диктує рівень і динаміку розвитку якості продукції. У зв'язку з цим перед виробниками продукції виникають потреби у плануванні та управлінні якістю, вибору більш економічного варіанту забезпечення певного її рівня і якнайкращого способу організації процесу підтвердження і поліпшення якості. Досягнення цього потребує налагодження інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень за допомогою організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат, пов'язаних з якістю продукції, що випускається.

Вагомий внесок у формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції здійснили вітчизняні вчені: О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, О.В. Глічов, В.І. Гіссін, Г.Г. Кірейцев, М.Д. Корінько, Д.С. Львов, Б.О. Мінін, Л. В. Нападовська, В.М. Пархоменко, Л.К. Сук, Ю.Й. Тавер, І.І. Пилипенко, Ю.С. Цал-Цалко; сучасні вчені Росії О.А. Горбашко, О.М. Канівець, П.П. Новіченко, Т.Д. Попова, К.М. Рахлін, Л.Е. Скрипко; вчені інших зарубіжних країн: Д. Джуран (D. Juran), К. Ісікава (K. Ishikawa), Д. Кампанела (D. Campanella), Ф. Кросбі (P. Crosby), А. Робертсон (A. Robertson), Г. Тагуті (G. Taguchi), Д. Шотміллер (D. Shottmiller), А. Фейгенбаум (A. Feigenbaum).

Проблеми бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції розглянуті у дисертаційній роботі Н.А. Морозової-Герасимович (2003 р.), де обґрунтовано і розроблено методичні та організаційні засади побудови управлінського обліку та економічного аналізу вказаних витрат. Однак дане дослідження враховує специфіку діяльності плодоовочеконсервних підприємств, яка суттєво відрізняється від особливостей молокопереробного виробництва, а також містить методіку обліку і аналізу витрат на забезпечення

якості продукції, що випускається, тільки за окремими стадіями (переділами) виробництва.

З урахуванням вищезазначеного теоретичні і методичні засади бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості вимагають подальших досліджень та наукових розробок в частині: здійснення комплексного аналізу процесів виробництва як стадій виникнення витрат на якість продукції; уточнення і доповнення понятійного апарату, теоретичних положень, пов'язаних з ідентифікацією об'єктів бухгалтерського обліку витрат на якість продукції; удосконаленням облікового відображення даних витрат; порядку збору та розкриття відповідної інформації, а також моделі їх економічного аналізу. Це формує та обґрунтовує актуальність здійсненого дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Житомирського державного технологічного університету № 28 "Методика моделювання національних систем бухгалтерського обліку в умовах трансформації економічного розвитку" (номер державної реєстрації 0109U001876): автором розроблено пропозиції щодо облікового відображення витрат на якість продукції та здійснення їх економічного аналізу.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості.

Для досягнення мети в дисертації поставлені наступні завдання:

- виділити технологічні стадії виробництва продукції як складові виробничого процесу переробних підприємств молочної промисловості, які призводять до виникнення витрат, пов'язаних з якістю, узагальнити і згрупувати ці витрати для подальшого здійснення їх облікового відображення та економічного аналізу;
- систематизувати понятійний апарат, уточнити базові визначення та їх еволюцію і на цій основі розкрити природу і сутність категорій "якість"; "якість продукції харчової промисловості" для виявлення специфічних об'єктів бухгалтерського обліку та економічного аналізу;
- виявити особливості формування складу і виділити класифікаційні ознаки витрат на якість продукції з метою формування обліково-аналітичної системи;
- розглянути порядок оцінки витрат на якість продукції для здійснення калькулювання собівартості продукції з урахуванням даних витрат;
- провести періодизацію історичних етапів розвитку бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, систематизувати існуючі джерела інформації щодо організації і методики обліку даних витрат для розробки практичних рекомендацій з їх удосконалення;
- здійснити аналіз існуючих джерел інформації щодо можливості одержання даних про витрати на якість продукції з метою побудови алгоритму процесу документування та розробки форм управлінської звітності;

- провести критичний аналіз існуючих підходів до економічного аналізу витрат на якість продукції з урахуванням специфіки молокопереробного виробництва і визначити способи його практичного застосування;

- обґрунтувати теоретично й розробити практичні рекомендації з удосконалення комплексної системи економічного аналізу витрат на якість продукції та оцінки її ефективності для прийняття управлінських рішень в області якості.

Об'єктом дослідження є облікове забезпечення та економічний аналіз витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних, організаційних та практичних засад бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на якість продукції.

Методи дослідження. Під час дослідження використовувались наступні загальнонаукові і спеціальні методи пізнання: індукція, дедукція, аналіз і синтез, узагальнення, історичний метод, порівняння та аналогія – для визначення та розкриття сутності понять "якість", "якість продукції", "витрати на якість продукції"; абстрагування, причинно-наслідкового зв'язку, групування, логічний – для удосконалення класифікації витрат на якість продукції; конкретизації, спостереження, формалізації, моделювання – для розробки процедур оцінки витрат на якість, їх бухгалтерського обліку й економічного аналізу. Обробка отриманих даних здійснювалась на основі економіко-статистичного, графічного та аналітичного методів.

Інформаційною основою дослідження є напрацювання представників економічної та філософської думки, праці вітчизняних і зарубіжних вчених та фахівців в області бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції, законодавчі і нормативні акти, довідково-інформаційні видання, фінансова звітність молокопереробних підприємств України.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості з метою підвищення їх конкурентоздатності внаслідок забезпечення випуску безпечної продукції та формування основи для приросту національного багатства країни.

Найважливіші наукові результати дисертаційного дослідження полягають в наступному:

Вперше одержано:

обґрунтування доцільності впровадження інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, що дозволить прогнозувати якість і безпеку продовольчої сировини та харчової продукції для переробних підприємств молочної промисловості (масло- та сироробних виробництв), яка характеризується:

- складом, класифікацією і системою кодування витрат на якість продукції за видами, об'єктами та процесами з урахуванням організаційно-технологічних особливостей зазначених виробництв (С. 6,11);

- організацією збору інформації про витрати на якість продукції (С. 9);

- побудовою реєстрів аналітичного і синтетичного обліку витрат на якість продукції у розрізі їх видів, за об'єктами і процесами (С. 10);
- порядком калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість (С. 11).

удосконалено:

- склад і сукупність класифікаційних ознак для побудови системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції з урахуванням особливостей діяльності переробних підприємств молочної промисловості (С. 8);
- порядок збору інформації про витрати на якість продукції за їх видами, об'єктами і процесами шляхом адаптації форм первинних документів з метою побудови алгоритму процесу документування та розробки форм управлінської звітності (С. 12);
- структуру управлінської звітності про витрати на якість продукції з метою здійснення економічного аналізу даних витрат (С. 9);
- організаційно-методичні положення економічного аналізу обсягу, структури, коефіцієнтів ефективності витрат на якість продукції як основу для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення та поліпшення якості продукції з урахуванням специфіки діяльності переробних підприємств молочної промисловості (С. 13-14);
- алгоритм оцінки ефективності системи "Облік і аналіз витрат на якість продукції" для обґрунтування доцільності її впровадження (С. 14).

дістало подальший розвиток:

- уточнення понять "якість", "якість продукції харчової промисловості", "витрати на якість продукції" для виявлення їх взаємозв'язку та забезпечення обґрунтованості трактування з позицій бухгалтерського обліку і економічного аналізу (С. 7-8);
- склад об'єктів бухгалтерського обліку витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості з врахуванням специфіки даних виробництв, що дозволить ідентифікувати та оцінити відповідні витрати (С. 9);
- основні характеристики методів оцінки витрат на якість продукції як основу для калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість (С. 9);
- розробка проекту організації інтегрованої системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції та розподіл обов'язків між окремими виконавцями, що забезпечить отримання повної, достовірної і своєчасної інформації про дані витрати (С. 10,12,14);
- визначення завдань економічного аналізу витрат на якість продукції із наведенням послідовності процедур у розрізі окремих циклів виробничої діяльності для прийняття рішень про необхідність виконання коректуючих і попереджуючих дій по покращенню якості продукції (С. 13).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що розроблені практичні рекомендації по впровадженню системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції можуть бути використані переробними підприємствами молочної промисловості. Теоретичні та прикладні розробки застосовуються у практичній діяльності молокопереробних підприємств:

- методика формування бухгалтерського обліку витрат на якість продукції та формування собівартості готової продукції з урахуванням витрат на її якість, що передбачає алгоритм і процес оцінки величини витрат на якість за виробничими процесами і видами продукції, рекомендації з ідентифікації та збору необхідної інформації, пакет управлінських звітів, систему обліку витрат на якість і методику економічного аналізу даних витрат (ВАТ "Вінницький міський молочний завод", акт про впровадження № 195 від 29.05.2009 р.);

- методичні рекомендації щодо організації системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на забезпечення якості продукції і витрат з метою формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень у галузі менеджменту якості з урахуванням вимог МС ІСО серії 9000-2000 (УК "Терра Фуд", ТОВ "Крижопільський сироробний завод", акт про впровадження № 21 від 24.02.2009 р.).

Методика обліково-аналітичного забезпечення збору та узагальнення інформації про витрати на якість продукції використана при розробці навчально-методичних комплексів з наступних дисциплін: "Фінансовий облік", "Управлінський облік", "Бухгалтерський облік" у Вінницькому фінансово-економічному університеті (акт № 90 від 22.06.2009 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, виконані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження знайшли відображення у статтях, опублікованих у фахових виданнях та інших виданнях, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на науково-практичних конференціях: IV Регіональній науково-практичній конференції "Стратегічна реструктуризація регіональної економіки та соціальної сфери" (м. Вінниця, 28 березня 2008 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції "Майбутнє-аудит" (м. Кривий Ріг, 1 грудня 2008 р.); Сьомій Всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку "Зимові читання, присвячені ідеям д.е.н., проф. П.П. Німчинова і д.е.н., проф. І.В. Малишева" (м. Житомир, 25-26 лютого 2009 р.); П'ятій Всеукраїнській науково-практичній інтернет – конференції "Простір і час сучасної науки" (м. Київ, 23-25 квітня 2009 р.); П'ятій Міжнародній науковій конференції "Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей" (м. Краматорськ-Житомир, 9-10 вересня 2009 р.); Шостій Всеукраїнській науково-практичній інтернет - конференції "Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив" (м. Київ, 20-22 листопада 2009 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано у фахових виданнях – 6 статей загальним обсягом 3 друк. арк., 6 тез доповідей загальним обсягом 0,6 друк. арк., в інших виданнях – 0,8 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних літературних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 196 сторінках друкованого тексту, у тому числі 26 таблиць на 11 сторінках, 38 рисунків, що займають 14 сторінок. Робота

містить 103 додатки на 128 сторінках, список використаних літературних джерел, що нараховує 240 найменувань, – на 20 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтована актуальність теми дисертації, стан вивченості проблеми, сформульовані мета, завдання, визначені предмет, об'єкт і методи дослідження, розкрита наукова новизна і практичне значення отриманих результатів.

У першому розділі **"Теоретичні засади бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції підприємств"** виділено технологічні стадії виготовлення продукції як складові виробничого процесу переробних підприємств молочної промисловості, що обумовлюють виникнення витрат на якість; досліджено теоретичні аспекти якості продукції; викладений системний підхід до складу і класифікації витрат на якість.

Встановлено, що основними факторами формування якості готової продукції переробних підприємств молочної промисловості є сировина і матеріали, технологічні стадії виробництва, а також чітке функціонування системи контролю якості (рис.1). Всі ці фактори впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на якість продукції, що випускається.

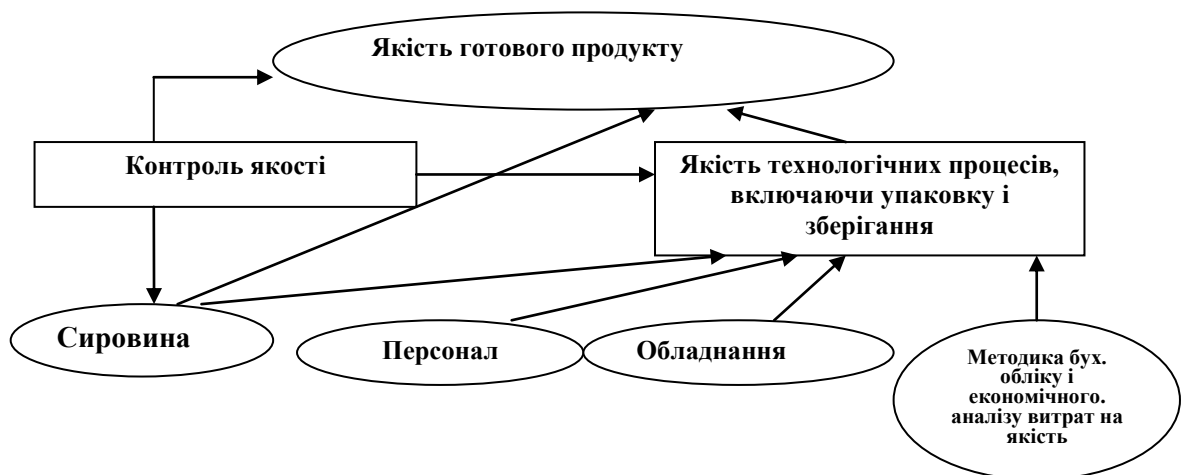


Рис. 1. Фактори формування якості молочної продукції

Основою будь-якого промислового виробництва є виробничий процес як сукупність технологічних процесів (дій), в результаті яких вихідні сировина і матеріали перетворюються в готові вироби. Це основний (базовий) процес для переробних підприємств молочної промисловості, що приносить додану вартість кінцевому продукту і в основному формує його якісні показники. У зв'язку з цим приділена увага формуванню витрат, пов'язаних з якістю продукції, що випускається, саме в рамках цього процесу. На підставі проведеного аналізу окремих елементів (технологічних стадій) виробничого процесу виготовлення сиру традиційним способом та масла методом збивання ідентифіковані та виділені витрати на якість продукції, які мають місце на кожній стадії у розрізі витрат на попередження виникнення дефектів; витрат на контроль; витрат на підтвердження і поліпшення якості; витрат і втрат, пов'язаних з браком (внутрішнім на зовнішнім)

для організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу даних витрат. В результаті дослідження можливих невідповідностей готової продукції при недотриманні вимог щодо організації виробничого процесу доведено зв'язок між окремими етапами виробництва продукції та її якістю. Після цього основна увага сконцентрована на витратах, пов'язаних із забезпеченням того, що якість готової продукції буде реально відповідати очікуванням споживача, тобто на витратах, пов'язаних з виконанням цих очікувань.

За результатами критичного аналізу еволюції категорії "якість" у філософському та у виробничо-технічному (економічному) сенсі з'ясовано її сутність та зміст, виділено в рамках економічної точки зору системний, інформаційний та функціональний підходи до трактування даної категорії. Встановлено, що найбільш обґрунтованим є розуміння якості як відповідності реальним вимогам споживачів, явним і неявним. Практичне виконання цих вимог пов'язане з відповідними витратами, які по суті і є витратами на якість продукції, що пропонується споживачам.

У ході проведеного дослідження виявлено проблему неоднозначного трактування терміну "якість продукції", у т.ч. продукції харчової промисловості. Було встановлено, що стосовно до продукції переробних підприємств харчової промисловості даний термін має певні особливості (рис.2):



Рис. 2. Складові якості продукції харчової промисловості

-в першу чергу, такі продукти повинні бути безпечними для споживача, тобто показники їх якості повинні забезпечувати їх безпечне споживання (якість – безпека);

-у другу чергу, якість цих продуктів повинна відповідати встановленим нормативним вимогам – стандартам якості (стандартизована якість);

-у третю чергу, при наявності умов, коли у покупця є можливість обирати бажаний продукт із безлічі представлених на ринку, його якість повинна перевищувати вимоги стандартів, досягати та перевищувати характеристики кращих зразків, що пропонуються на зарубіжних ринках (якість – досконалість).

Обґрунтовано, що поняття якості такої продукції визначається комплексом показників, тобто під якістю харчових продуктів, у тому числі продуктів переробних підприємств молочної промисловості, слід розуміти безпеку при їх споживанні, яка характеризується сукупністю фізико-хімічних, мікробіологічних та органолептичних показників, рівень (ступінь) чи варіант яких формується виробником (постачальником) при виробництві (створенні) продукції з метою

задоволення встановлених чи очікуємих потреб споживачів і рівень яких забезпечує відповідність стандартам і досконалість.

Проведений аналіз наукових праць за темою дослідження показав, що існують невирішені теоретичні проблеми, пов'язані зі складністю визначення терміна "витрати на якість продукції". Це пов'язано з тим, що на практиці важко відокремити витрати на якість від інших витрат. Після аналізу підходів до трактування даної категорії вітчизняними і закордонними вченими наведено визначення витрат на якість як витрат на систематично здійснювані заходи і процеси щодо забезпечення, підтвердження і поліпшення якості, необхідні для відповідності продукції вимогам встановлених і передбачуваних потреб споживачів, а також витрат, обумовлених низькою якістю продукції.

Встановлено, що іншим дискусійним питанням, пов'язаним з досліджуваною проблемою, є класифікація витрат на якість продукції. До теперішнього часу відсутня єдина, загально визнана класифікація даних витрат, що ускладнює її використання для здійснення оцінки, бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на якість з метою прийняття управлінських рішень. Після детального аналізу та з'ясування змісту різних класифікацій витрат на якість продукції, як вітчизняних, так і зарубіжних, сформована узагальнена класифікація, до якої включено шість класифікаційних ознак: за стадіями виникнення, що сприяє встановленню взаємозв'язку між етапами виробничого процесу та виникненням витрат на якість продукції; з орієнтацією на конкретні дії, що дозволяє виявити залежність між витратами на якість продукції та відповідними заходами (профілактичними, контрольними тощо); за причинами виникнення помилок для організації детального обліку і економічного аналізу витрат та витрат, пов'язаних з невідповідністю якості; за часом виникнення для встановлення періодичності появи даних витрат з метою бухгалтерського обліку та економічного аналізу; за можливістю обліку, що дозволяє виробити підходи до збору інформації про дані витрати та організації їх бухгалтерського обліку; за відповідністю вимогам до якості (безпечна, стандартизована та досконала якість) – для застосування у практичній діяльності переробних підприємств молочної промисловості з метою бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат, які виникають внаслідок забезпечення, підтвердження і поліпшення якості, а також витрат, зумовлених невідповідністю якості. Крім того, дана класифікація дозволяє обліковувати та аналізувати витрати, пов'язані з випуском не тільки безпечної продукції, а й витрати, які виникають в результаті дотримання вимог стандартів щодо якості та прагнення до випуску продукції, що відповідає кращим світовим зразкам.

Другий розділ "**Бухгалтерський облік витрат на якість продукції: організація та методика**" присвячено питанням оцінки витрат на якість продукції різними методами, калькулюванню собівартості продукції з урахуванням витрат на її якість, дослідженню організації збору інформації про витрати на якість шляхом адаптації існуючої інформаційної бази, організації бухгалтерського обліку цих витрат для потреб управління з врахуванням особливостей діяльності переробних підприємств молочної промисловості.

Для організації бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрати на якість продукції повинні бути виявлені подібно іншим витратам, але це викликає

певні труднощі. При звичайних методах розрахунку витрат на виготовлення продукції витрати на якість розсіюються за різними статтями, тому їх важко виділити і оцінити. За результатами дослідження встановлено, що не завжди існує адекватне розуміння самого поняття "оцінка витрат на якість продукції" як методу дослідження величини даних витрат, який застосовується для отримання економічної інформації при ухваленні керівництвом рішень у напрямку досягнення, підтвердження та поліпшення якості продукції.

Оцінка витрат на якість продукції може проводитися за різними критеріями залежно від цілей підприємства в області якості або характеру інформації, яка необхідна для ухвалення обґрунтованих рішень щодо якості. Для переробних підприємств молочної промисловості з урахуванням специфіки їх діяльності обраний процесний підхід щодо оцінки витрат на якість продукції, на основі якого шляхом ідентифікації процесу виробництва, деталізації його на окремі стадії і операції побудована модель оцінки витрат на якість, що дозволяє визначити джерела і порядок збору інформації про дані витрати. На основі типової моделі для процесу виготовлення твердого сиру розроблена робоча модель, де вказані спрощені формули розрахунку відповідних витрат і джерела даних для одержання орієнтовних величин витрат по елементах. Запропоновані форми внутрішньої звітності, що відображають витрати на якість у цілому по підприємству (для вищого керівництва) і у розрізі окремих технологічних стадій виробництва (для середнього керівництва), які узагальнюють одержану інформацію для прийняття відповідних управлінських рішень.

Проведений аналіз щодо наявності системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції дає підстави стверджувати, що такий облік на молокопереробних підприємствах, діяльність яких досліджується, не здійснюється (на одному з 3-х досліджених підприємств присутні тільки окремі його елементи). Слід зазначити, що діючий МС ISO 9001:2000 містить вимогу визначення витрат на якість продукції

В системі бухгалтерського обліку витрат на виробництво значна частина витрат на якість продукції розосереджена і знеособлена, що не дозволяє аналізувати їх розподіл і динаміку, знаходити шляхи поліпшення якості. Тим самим ускладнюється реалізація одного з основних принципів ISO 9001:2000 – принципу безперервного поліпшення, мета якого – скорочення витрат, економія витрат і поліпшення якості продукції. В фінансовому обліку це завдання повністю не може бути вирішене, тому що діючий облік витрат на виробництво продукції не передбачає відокремленого обліку витрат на її якість. Вважаємо, що облік витрат на якість може бути організований в системі управлінського обліку. Визначено мету організації такого обліку шляхом розмежування понять "облік витрат на якість продукції" і "калькулювання витрат на якість". Доведено, що дані поняття існують самостійно і слугують для вирішення окремих завдань. Підприємства можуть організувати бухгалтерський облік витрат на якість продукції з метою калькулювання її собівартості, а можуть здійснювати облік фактичних загальних витрат на якість у цілому ("вартість якості"). Дослідження показують, що в кращому випадку на підприємствах організований облік витрат на якість у цілому, а калькуляція вартості "якості" не здійснюється як наслідок того, що виділення витрат на якість продукції обліковою документацією, що існує в Україні, не передбачено;

дані витрати не є складовою частиною виробничої калькуляції; вони практично не простежуються ні у витратах на виробництво, ні на управління, ні на збут.

Для вирішення цієї проблеми окреслено коло завдань, пов'язаних з процедурною стороною організації обліку витрат на якість продукції, що полягає у використанні плану рахунків бухгалтерського обліку, адаптованих до потреб збору інформації про витрати на якість, первинних документів, звітних форм для різних цілей і рівнів управління, системи документообігу і інформаційних потоків, варіантів розподілу накладних витрат і калькуляції собівартості продукції з урахуванням витрат на якість.

Для організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пропонується ввести у використання рахунок 29 з відповідною назвою "Витрати на якість продукції" розділу II "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з урахуванням особливостей процесу "Облік витрат на якість продукції".

На першому рівні всі витрати групуються на субрахунку 29.1 "Витрати на якість за їх видами" в розрізі видів витрат та класифікаційних груп (статей). На другому рівні розподіляються накопичені витрати між об'єктами калькулювання (видами продукції, видами технологічних стадій виробництва), тому для потреб складання управлінської звітності за витратами на якість і подальшого їх аналізу виділені окремі субрахунки для розподілу витрат в розрізі об'єктів калькулювання – субрахунок 29.2 "Витрати на якість в розрізі видів продукції" і субрахунок 29.3 "Витрати на якість за видами стадій виробництва". На субрахунках 29.2 і 29.3 протягом звітного періоду формується дебетовий оборот за об'єктами калькулювання в частині витрат, безпосередньо пов'язаних з даними об'єктами. Деякі з цих витрат для складання звітності необхідно відносити і на види продукції, і на стадії виробництва, до яких вони належать, тому виділення обліку витрат за різними об'єктами на самостійних субрахунках дозволить виключити дублювання дебетових оборотів на рахунку 29.2. (рис. 3).

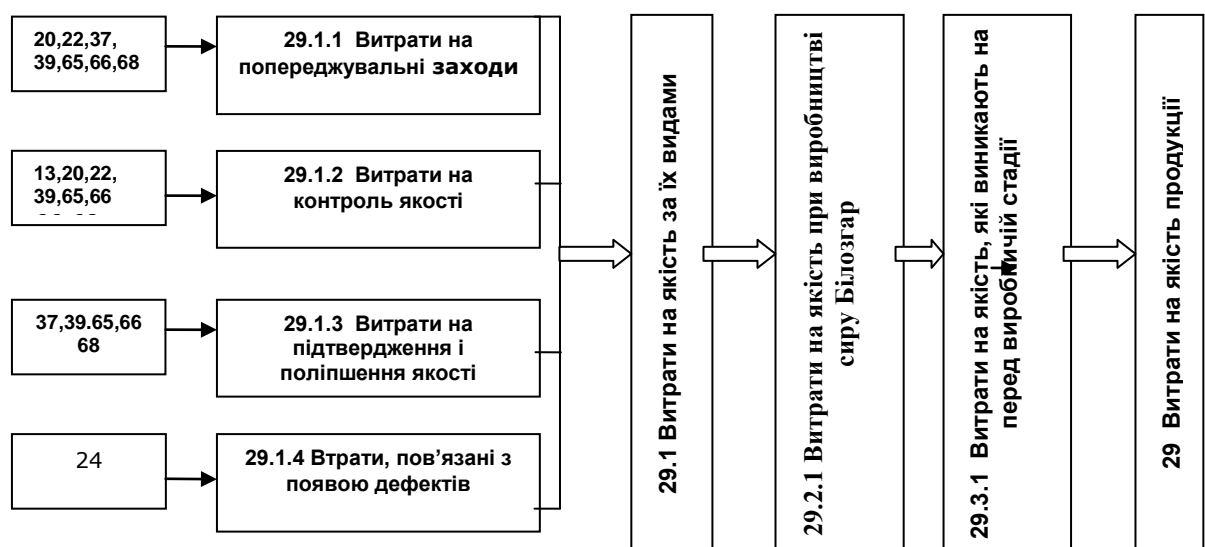


Рис.3. Запропонований порядок обліку витрат на якість продукції (на прикладі процесу виробництва окремого виду твердого сиру-фрагмент)

Наведена система побудови рахунків бухгалтерського обліку дозволить формувати облікові регістри і в подальшому складати форми управлінської звітності відповідно до запитів користувачів інформації про витрати на якість продукції).

Для здійснення калькулювання собівартості продукції з урахуванням витрат на якість виділені статті та розроблена система їх кодування, що дозволяє проаналізувати, на які цілі витрачаються ресурси (табл. 1), а також схема калькулювання витрат на виробництво продукції з урахуванням витрат на якість, яка полягає у включенні до собівартості продукції, що випускається, крім базових витрат (матеріальних; витрат на оплату праці; загальновиробничих та адміністративних тощо) витрат, пов'язаних із забезпеченням, підтвердженням та поліпшенням якості, а також витрат, обумовлених невідповідністю якості.

Таблиця 1

Розширений перелік калькуляційних статей з ідентифікації витрат на якість продукції

Заходи по попередженню появи дефектів	Код	Витрати на здійснення контролю	Код	Витрати на підтвердження та поліпшення якості	Код	Втрати, пов'язані з появою дефектів
- перевірка приладів лабораторії;	1.1.01	- придбання приладів для лабораторних вимірювань	1.2.01	- інформаційні послуги стандартизації;	1.3.01	Використовувати класифікатор витрат від браку
- перевірка приладів для вимірювання параметрів виробничого процесу;	1.1.02	(ареометри, вологоміри, жироміри, дозатори, дзеркала, термометри, дозиметри на радіоактивність тощо);		- маркетингові дослідження;	1.3.02	
- технічне обслуговування обладнання;	1.1.03	- амортизація лабораторного обладнання (сушильні шафи, центрифуги, аналізатори молока тощо);	1.2.02	- оплата за одержання кодів;	1.3.03	
- послуги з питань метрології;	1.1.04	- придбання приладів для вимірювання параметрів виробничого процесу (тахометрів, амперметрів, вольтметрів, манометрів, термостатів);		- витрати по сертифікації продукції;	1.3.04	
- вартість закваски, ферменту тощо;	1.1.05	- придбання приладів для вимірювання параметрів виробничого процесу (тахометрів, амперметрів, вольтметрів, манометрів, термостатів);	1.2.03	- оплата розробки і оцінки вартості систем якості;	1.3.05	
- зарплата бактеріологів та працівників сировинного відділу;	1.1.06	- придбання лабораторного посуду;		- оплата праці робітників, які зайняті даними питаннями;	1.3.06	
- нарахування на зарплату;	1.1.07	- придбання реактивів;	1.2.04	- нарахування на заробітну плату;	1.3.07	
- послуги ветлікарні;	1.1.08	- придбання лабораторних меблів (амортизація);		- витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам;	1.3.08	
- медичний огляд;	1.1.09	- розробка документації з атестації лабораторії;	1.2.05	- витрати, пов'язані з навчанням персоналу питанням якості;	1.3.09	
- трансакційні витрати;	1.1.10	- витрати на атестацію лабораторії;	1.2.06	- удосконалення приладів для лабораторних вимірювань та вимірювань параметрів технологічного процесу;	1.3.10	
- підвищення кваліфікації кадрів;	1.1.11	- витрати на лабораторні дослідження (кислотності, температури, щільності молока, вмісту жиру, білка тощо);	1.2.07	- інші подібні витрати.	1.3.11	
- інші подібні витрати.	1.1.12	-- заробітна плата лаборантів;	1.2.08			
		- нарахування на заробітну плату;	1.2.09			
		- вартість зразків, втрачених при проведенні досліджень;	1.2.10			
		- витрати на ведення необхідної документації ;	1.2.11			
		- інші подібні витрати.	1.2.12			
			1.2.13			
			1.2.14			

Для здійснення записів в системі бухгалтерського обліку відповідно до затвердженого реєстру видів витрат на якість продукції забезпечена однозначність їх ідентифікації в первинних документах шляхом організації облікових номенклатур за напрямом "Облік витрат на якість продукції" (первинний облік) та розробки алгоритму формування інформаційної бази про дані витрати. Передбачені спеціальні додаткові реквізити для відображення в первинних документах кодів: операції, витрат, продукції та процесу.

Розрахунок частки витрат на якість, що пов'язані з випуском декількох видів продукції або відноситься до декількох видів процесів здійснюється в довідці бухгалтерії з обґрунтуванням такого розподілу, яка вважається уточненням до первинного документа. Розподіл проводиться виходячи з норм витрат сировини, матеріалів, відрядних розцінок і годинних тарифних ставок, кількості випущеної продукції тощо з урахуванням особливостей певного виду витрат на якість.

Обґрунтована доцільність закріплення функції оформлення первинних документів відповідно до вимог забезпечення бухгалтерського обліку витрат на якість за спеціальним бухгалтером, оскільки це формує системне бачення і одноманітний підхід до оцінки процесів, а також виключає дублювання первинних документів і інформаційних потоків. Функції занесення первинних документів у вигляді записів на рахунки обліку покладено на співробітників, що приймають дані документи до фінансового обліку, що забезпечить виключення в процесі проходження документів зворотних потоків руху.

Практична реалізація наведених рекомендацій є основою системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, яка забезпечує оперативний збір і передачу даних про відповідні витрати для здійснення їх економічного аналізу.

У третьому розділі **"Економічний аналіз витрат на якість продукції"** розглянуто складові організації економічного аналізу витрат на якість продукції, обґрунтовано й розроблено методичні засади здійснення економічного аналізу витрат на якість з урахуванням специфіки діяльності переробних підприємств молочної промисловості, оцінена ефективність впровадження системи "Облік і аналіз витрат на якість продукції".

Встановлено, що в даний час науковці багато в чому прийшли до однакових висновків щодо процедури здійснення економічного аналізу витрат на якість (обов'язкова організація аналізу витрат на якість, прагнення до повного виключення невідповідностей тощо), свідомством чого є і те, що вперше вітчизняні і зарубіжні дослідження йдуть в одному напрямі (аналіз витрат на якість процесів).

Проте, не дивлячись на це, вітчизняні підприємства стикаються з певними труднощами при упровадженні системи економічного аналізу витрат на якість через відсутність методологічних підходів до даної проблеми, принципів, на яких він повинен базуватися, методів розрахунку і аналізу конкретних видів витрат, показників ефективності тощо. Методологічний арсенал економічного аналізу не завжди дозволяє виявити причинно-наслідковий зв'язок між витратами на якість продукції, що виникають на підприємстві, і управлінськими рішеннями, на основі яких вони виникають. Наведені особливості застосування різних типових видів економічного аналізу з урахуванням специфіки молокопереробних підприємств (функціонально-вартісний; аналіз видів і наслідків потенційних відмов; розгортання

функцій якості; бенчмаркінг). Проте дані види економічного аналізу надають інформацію тільки про окремі аспекти витрат на якість продукції і не дозволяють приймати комплексні управлінські рішення. Для розв'язання цієї проблеми запропонована блок-схема здійснення економічного аналізу витрат на якість продукції, яка враховує два аспекти: облікову і аналітико-управлінську (рис. 4).

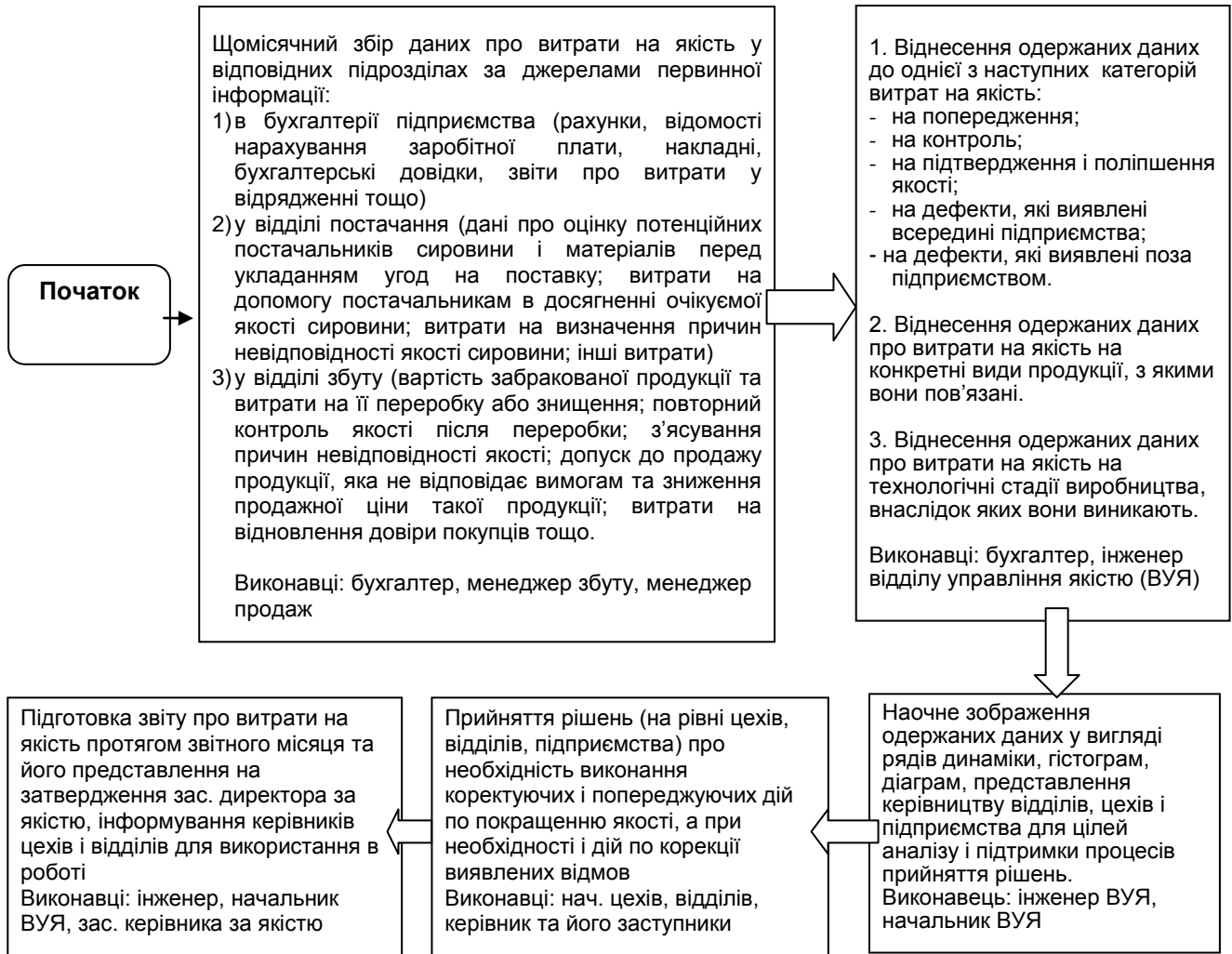


Рис. 4. Блок-схема здійснення економічного аналізу витрат на якість продукції

В результаті застосування даної послідовності процедур було встановлено, що витрати на якість продукції на досліджуваних підприємствах коливаються у межах від 16,93 % до 2,36 % від загальних витрат на процес. Що стосується структури витрат на якість продукції, то витрати на здійснення контролю займають приблизно однакову частку на всіх досліджуваних підприємствах (від 24,3 % до 34 %), витрати на попередження появи дефектів коливаються у межах від 28,7 % до 72,9 %, витрати на підтвердження і поліпшення якості продукції знаходяться в межах від 1,3 % до 25,2 %, а втрати, пов'язані з появою дефектів складають від 1,5 % до 31,7 % від загальної суми витрат на якість. Наведені дані виявили відсутність єдності в розумінні, що безпосередньо є витратами на якість продукції і які елементи входять в це поняття.

Встановлено, що ідея підвищення якості продукції при одночасному зниженні витрат на якість є досить привабливою, але на думку багатьох керівників вона є нездійсненною, адже для того, щоб забезпечити високу якість продукції виробник несе витрати, які підвищують вартість продукції. Доведено, що витрати на якість неминучі в діяльності будь-якого підприємства, оскільки не можна виключати "корисні витрати", пов'язані із забезпеченням і підтримкою досягнутого рівня якості, а також її поліпшенням. В той же час є частина витрат, від яких можна позбутися, якщо зменшити кількість невідповідностей в роботі і вироблюваній продукції. Аналіз досліджень у галузі якості свідчить, що логіка "безкоштовної якості" почне діяти тоді, коли частка витрат на застережливі заходи ("корисних витрат") буде зростати, за рахунок чого зменшуватиметься кількість невідповідностей, що забезпечить високу якість продукції і дозволить зменшити витрати на контроль, а також сприятиме підвищенню прибутку.

Керівництву підприємства для прийняття відповідних управлінських рішень в галузі якості необхідно володіти відповідною інформацією при витрати на якість, яку може надати тільки спеціально організована система її бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Однією з головних цілей розробки і упровадження такої системи є отримання конкретного економічного результату, для розрахунку якого розроблені оціночні критерії: коефіцієнт ефективності корисних витрат на якість продукції; коефіцієнт зміни загальних витрат на якість продукції; коефіцієнт рентабельності витрат на якість продукції. Розрахунок даних показників на досліджуваному підприємстві показав, що результатом упровадження процесу бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції стала позитивна динаміка показників ефективності даних витрат, що характеризується наступним чином: зростанням витрат на відповідність (корисних) відзначено 1,2 –х кратним зниженням витрат від недосконалої якості. В той же час коефіцієнт зміни загальних витрат на якість характеризує їх 0,7 % зниження в порівнянні з минулим періодом. Значення коефіцієнту рентабельності витрат на якість продукції (3,86 %) характеризує ефективність даного заходу, зокрема, у формуванні механізму бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції.

Економічним результатом діяльності по впровадженню системи збору і економічного аналізу інформації про витрати на якість продукції є оцінка її ефективності шляхом порівняння витрат на організацію інтегрованої системи бухгалтерського обліку і економічного аналізу даних витрат та річного економічного ефекту від зниження собівартості одиниці продукції на 9,9 грн або на 0,04 % (коефіцієнт ефективності – 1,47).

Постановка в роботі проблемних питань, теоретичне узагальнення та практичне обґрунтування спрямовано на розвиток організації і методики бухгалтерського обліку та економічного аналізу витрат на якість продукції молокопереробних підприємств.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення проблемних питань, що полягають в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості, що дозволить прогнозувати якість і безпеку продовольчої сировини та харчової продукції для даних виробництв, а також її конкурентоздатність. Загальні висновки та практичні результати дослідження полягають у наступному:

1. Доведено відсутність теоретично обґрунтованих рекомендацій з формування системи ідентифікації витрат на якість продукції, адаптованої до умов виробничої діяльності переробних підприємств молочної промисловості як основного (базового) процесу даних підприємств, що приносить додану вартість кінцевому продукту і в основному формує його якісні показники. На підставі проведеного аналізу технологічних стадій процесу виготовлення сиру традиційним способом та масла методом збивання ідентифіковані та виділені витрати на якість продукції, які мають місце на кожному переділі (етапі) у розрізі наступних груп: витрати на попередження виникнення дефектів; витрати на контроль якості; витрати на підтвердження і поліпшення якості; витрати і втрати, пов'язані з браком (внутрішнім та зовнішнім). Виявлені на узагальнені можливі невідповідності якості готової продукції, які можуть мати місце при недотриманні відповідних вимог, що дозволило встановити залежність між якістю продукції та складовими процесу її виробництва.

2. Узагальнення теоретичних і практичних підходів до трактування терміну "якість" дає підставу стверджувати, що найбільш обґрунтованим є розуміння якості як відповідності реальним вимогам споживача, явним і неявним. Врахування цих вимог дозволить виявити та оцінити витрати, пов'язані з їх виконанням. Встановлено, що термін "якість" стосовно до продукції харчових виробництв має певні особливості, з урахуванням яких сформульоване визначення якості стосовно харчових продуктів, у тому числі продуктів переробних підприємств молочної промисловості, як безпеки при їх споживанні, що характеризується сукупністю фізико-хімічних, мікробіологічних та органолептичних показників, рівень (ступінь) чи варіант яких формується виробником (постачальником) при виробництві (створенні) продукції з метою задоволення встановлених чи очікуємих потреб споживачів і рівень яких забезпечує відповідність стандартам і досконалість.

3. Встановлено, що існують невирішені теоретичні проблеми, пов'язані зі складністю визначення терміна "витрати на якість продукції", які на практиці важко відокремити від інших витрат. З метою усунення неконвенційності понятійного апарату під витратами на якість продукції слід розуміти витрати на систематично здійснювані заходи і процеси щодо забезпечення, підтвердження і поліпшення якості, необхідні для відповідності продукції вимогам встановлених і передбачуваних потреб споживачів, а також втрати, обумовлені низькою якістю продукції.

4. Аналіз існуючих класифікацій витрат на якість виявив відсутність єдиної думки щодо групування витрат на якість продукції, склад їх постатейної номенклатури, порядку відображення в собівартості продукції, що викликає неточності при їх виділенні; розподілі, формуванні інформаційної бази. Після з'ясування змісту різних класифікацій витрат на якість сформована узагальнена класифікація, до якої запропоновано включити шість класифікаційних ознак: за стадіями виникнення; з орієнтацією на конкретні дії; за причинами виникнення помилок; за часом виникнення; за можливістю обліку; за відповідністю вимогам до якості. Застосування вказаної класифікації для організації бухгалтерського обліку та економічного аналізу сприятиме усуненню проблем деталізації об'єктів обліку та підвищенню ефективності прийняття управлінських рішень щодо якості продукції, що випускається.

5. Доведена відсутність єдності у поглядах на джерела даних про витрати на якість продукції, склад, повноту, періодичність та методи передачі потоків інформації. Розроблена методика ідентифікації та збору даної інформації на основі процесного підходу з урахуванням специфіки діяльності переробних підприємств молочної промисловості, яка будується на основі деталізації технологічних стадій виробництва та окремих видів робіт з вказівкою спрощених формул розрахунку витрат на якість продукції і джерел одержання відповідної інформації.

6. Для організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції пропонується ввести у використання рахунок 29 з відповідною назвою "Витрати на якість продукції" розділу II "Запаси" Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій з урахуванням особливостей процесу "Облік витрат на якість продукції". Для цілей економічного аналізу і управління витратами на якість продукції використовувати відповідні субрахунки для уточнення даних витрат в розрізі окремих їх видів; за видами продукції; за видами технологічних стадій виробництва.

7. З метою накопичення відповідної інформації записи на вказаному рахунку обліку запропоновано здійснювати на підставі первинних документів, в яких наводяться код витрат, код виду продукції, код операції, пов'язаних із споживанням певних ресурсів шляхом внесення до них необхідних реквізитів. Розроблена облікова номенклатура первинного обліку процесу "Облік витрат на якість продукції" та алгоритм формування інформаційної бази для збору інформації про дані витрати. Одержану інформацію пропонується узагальнювати у розроблених формах управлінської звітності для вищих і середніх ланок керівництва.

8. Стосовно до особливостей масло-та сироробних виробництв запропоновано у складі статей собівартості, на основі яких здійснюється калькулювання готової продукції, додатково передбачити статті, які відображають витрати на якість, що дозволить враховувати дані витрати у складі собівартості для виявлення їх впливу на процес формування "вартості якості" з метою прийняття відповідних рішень щодо забезпечення, підтвердження та поліпшення якості продукції, а також виявлення витрат, пов'язаних з невідповідністю якості.

9. Розроблена послідовність процедур здійснення економічного аналізу витрат на якість продукції, яка враховує два аспекти: облікову і аналітико-управлінську та дозволяє аналізувати зібрану інформацію про витрати на якість продукції з метою

підтримки процесів прийняття відповідних рішень у галузі якості. Доведена ефективність упровадження процесу "Облік і аналіз витрат на якість" шляхом порівняння результату та здійснених витрат.

10. Запропоновані оцінні критерії для розрахунку ефекту упровадження бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість: коефіцієнт ефективності корисних витрат на якість продукції; питомий коефіцієнт зміни загальних витрат на якість продукції; коефіцієнт рентабельності витрат на якість продукції.

Список опублікованих праць за темою дисертації Статті в наукових фахових виданнях:

1. Тимрієнко І.Ю. Методика збору інформації про витрати на якість з використанням процесного підходу / І. Ю.Тимрієнко // Регіональна бізнес-економіка та управління. Науковий, виробничо-практичний журнал. – 2008.– № 4 (20). – С. 123-130.

2. Тимрієнко І.Ю. Технологічні стадії виробництва, що обумовлюють виникнення витрат на якість у молочній промисловості / І.Ю.Тимрієнко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008.– № 4 (46).– С. 145-150.

3. Тимрієнко І. Ю. Економічний зміст витрат на якість продукції промислових підприємств / І.Ю.Тимрієнко // Регіональна бізнес-економіка та управління. Науковий, виробничо-практичний журнал. – 2009. – № 1 (21). – С. 113-120.

4. Тимрієнко І.Ю. Управлінський облік витрат на якість продукції: концептуальний підхід, теорія і практика / І.Ю.Тимрієнко // Проблеми системного підходу в економіці. Електронне наукове фахове видання. – 2009. – № 1.– режим доступу до журн.: http://www.nbu.gov.ua/.../Timrienko_109.htm.- Заголовок з екрану.

5. Тимрієнко І.Ю. Модель управлінського аналізу витрат на якість на підприємствах молочної промисловості / І.Ю.Тимрієнко // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2009. – № 2 (14).– С. 210-216.

6. Тимрієнко І.Ю. Обліковий аспект відображення витрат на якість продукції підприємств переробної промисловості / І.Ю.Тимрієнко //Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2009.– № 3 (49).– С. 185-189.

В інших виданнях:

7. Тимрієнко І.Ю. Системний підхід до класифікації витрат на якість масло- і сироробних підприємств / І.Ю.Тимрієнко// Вісник наукових досліджень. Проблеми і перспективи розвитку регіону, галузі, підприємства. – 2006. – № 5.– С. 25-33.

8. Тимрієнко І.Ю. Проблемні питання методики оцінки витрат на якість / І.Ю.Тимрієнко // Вісник наукових досліджень. Проблеми і перспективи розвитку регіону, галузі, підприємства. – 2008. – № 8.– С. 30-34.

Тези доповідей:

9. Тимрієнко І.Ю. Системний підхід до складу та класифікації витрат на якість на масло-та сироробних підприємствах Вінницького регіону / І.Ю.Тимрієнко // Стратегічна реструктуризація регіональної економіки та соціальної сфери. Матеріали IV Регіональної науково-практичної конференції (м. Вінниця, 28 березня 2008 р.)– Вінниця: ВФЕУ, 2008. – С. 9.

10. Тимрієнко І.Ю. Внутрішня методика обліку затрат, пов'язаних з якістю продукції / І.Ю.Тимрієнко // Майбутнє-аудит: Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Кривий Ріг , 1 грудня 2008 р.). Тези доповідей / Редкол.: М.Л. Крапивко, В.Я. Нусінов, О.М. Барановська. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2008. – С. 58-60.

11. Тимрієнко І.Ю. Облік якості продукції: історичний аспект / І.Ю.Тимрієнко // Зимові читання, присвячені ідеям П.П. Німчинова та І.В. Малишева: Збірник тез та текстів виступів на Сьомій всеукраїнській науковій конференції, присвяченій видатним вченим у галузі бухгалтерського обліку д.е.н., проф. І.В. Малишеву, д.е.н., проф. П.П. Німчинову. Частина перша. – Житомир: ЖДТУ, 2009.– С. 67-69.

12. Тимрієнко І.Ю. Організаційно-методичні основи аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств / І.Ю.Тимрієнко //Простір і час сучасної науки: Збірник тез доповідей П'ятої Всеукраїнської науково-практичної інтернет - конференції 23-25 квітня 2009 р. Частина 1. – Київ: ТОВ "ТК Меганом", 2009. – С. 38-40.

13. Тимрієнко І.Ю. Економічний зміст та розвиток категорії "якість продукції" / І.Ю.Тимрієнко // Тези виступів на П'ятій Міжнародній науковій конференції "Бухгалтерський облік, аналіз і контроль в системі корпоративного управління: розвиток інтелектуальних і технічних можливостей". – Частина 1 (Краматорськ - Житомир, 9-10 вересня 2009 р. / М-во освіти і науки України, Житомирський державний технологічний університет. – Житомир: ПП "Рута ", 2009. – С. 136-138.

14. Тимрієнко І.Ю. Формування системи управлінського обліку витрат на якість продукції / І.Ю.Тимрієнко // Сучасність, наука, час. Взаємодія та взаємовплив: Матеріали Шостої всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції 20-22 листопада 2009 р. Частина 2. – Київ: ТОВ "ТК Меганом", 2009. – С. 63-64.

Тимрієнко І.Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук зі спеціальності 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).– Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2010.

У дисертації наведено теоретичне узагальнення і запропоновано вирішення проблемних питань, що полягають в обґрунтуванні теоретико-методичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку й економічного аналізу витрат на якість продукції переробних підприємств молочної промисловості.

У дисертації доведено взаємозв'язок між технологічними стадіями виробництва та якістю продукції. Уточнено зміст понять "якість", "якість продукції харчової промисловості", "витрати на якість" для теоретичного обґрунтування їх значення. Удосконалено існуючу класифікацію витрат на якість продукції для застосування у практичній діяльності молокопереробних виробництв.

Розроблена методика оцінки, ідентифікації, збору та накопичення інформації про витрати на якість продукції з використанням процесного підходу та форм звітності стосовно до особливостей масло- та сироробних виробництв. Запропоновано у складі статей собівартості, які використовуються для калькулювання готової продукції, додатково передбачити статті, які відображають витрати на якість. Вирішено проблему організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції шляхом введення спеціального рахунка і субрахунків для їх відображення. Сформовані реєстри управлінського обліку, адаптовані форми первинних документів з метою збору інформації про витрати на якість продукції. Надано пропозиції щодо формування системи економічного аналізу витрат на якість продукції та оцінки ефективності даної системи. Запропоновані оцінні критерії для розрахунку ефекту упровадження бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції.

Ключові слова: якість, якість продукції харчової промисловості, витрати на якість продукції, оцінка витрат на якість, калькулювання витрат на якість, бухгалтерський облік витрат на якість, економічний аналіз витрат на якість.

Тимриенко І.Ю. Учет и анализ расходов на качество продукции: организация и методика. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.09 - бухгалтерский учет, анализ и аудит (за видами экономической деятельности). – Государственная академия статистики, учета и аудита Госкомстата Украины. – Киев, 2010.

В диссертации приведено теоретическое обобщение и предложено решение проблемных вопросов, которые заключаются в обосновании теоретико-методических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию организации бухгалтерского учета и экономического анализа расходов на качество продукции перерабатывающих предприятий молочной промышленности.

Объектом исследования выступает учетное обеспечение и экономический анализ расходов на качество продукции перерабатывающих предприятий молочной промышленности.

Предметом исследования является комплекс теоретических, методических, организационных и практических основ бухгалтерского учета и экономического анализа расходов на качество продукции.

Практическое значение результатов исследования заключается в теоретическом обобщении и разработке практических рекомендаций по усовершенствованию организации бухгалтерского учета и экономического анализа расходов на качество продукции перерабатывающих предприятий молочной промышленности, что позволит прогнозировать качество и безопасность продовольственного сырья и пищевой продукции для данных производств, а также её конкурентоспособность.

Уточнено содержание понятий: качества как соответствия реальным требованиям потребителя, явным и неявным; качества относительно пищевых продуктов как безопасности при их потреблении, что характеризуется совокупностью физико-химических, микробиологических и органолептических показателей, уровень (степень) или вариант которых формируется производителем (поставщиком) при производстве (создании) продукции с целью удовлетворения потребностей покупателей и уровень которых обеспечивает соответствие стандартам и совершенство; расходы на качество продукции как расходы на систематически осуществляемые мероприятия и процессы относительно обеспечения, подтверждения и улучшения качества, необходимые для соответствия продукции требованиям установленных и предполагаемых потребностей покупателей, а также потери, обусловленные низким качеством продукции.

Сформирована обобщенная классификация затрат на качество, что позволяет устранить неточности при их выделении; распределении, отображении в системе бухгалтерского учета и калькуляции себестоимости продукции, экономическом анализе.

Для перерабатывающих предприятий молочной промышленности с учетом специфики их деятельности предложено выбрать процессный подход относительно оценки расходов на качество. Разработана методика идентификации и сбора данных про затраты на качество, которая строится на основе детализации технологических стадий производства с указанием упрощенных формул расчета расходов и источников получения соответствующей информации.

С целью создания системы бухгалтерского учета расходов на качество продукции предлагается использовать специальный счет с соответствующим названием "Расходы на качество продукции" с открытием субсчетов: "Расходы на качество за их видами", "Расходы по объектам" и "Расходы по процессам" с последующей детализацией (введением аналитических счетов). Записи на указанном счете предложено осуществлять на основании первичных документов, в которых отображаются код расходов, код вида продукции, код операции путем внесения к ним необходимых реквизитов. Полученную информацию предлагается обобщать в формах управленческой отчетности для высших и средних звеньев руководства. Предложено в составе статей себестоимости, которые используются для калькуляции готовой продукции, дополнительно предусмотреть статьи, которые отображают расходы на качество, что позволит учитывать данные расходы в составе себестоимости и тем самым влиять на установление цен.

Разработана последовательность процедур, которая позволит анализировать собранную информацию о расходах на качество продукции для поддержки процессов принятия соответствующих решений по качеству. Предложены

оценочные критерии для расчета эффекта внедрения бухгалтерского учета и экономического анализа расходов на качество.

Ключевые слова: качество, качество продукции молочной промышленности, расходы на качество продукции, оценка расходов на качество, калькуляция расходов на качество, бухгалтерский учет расходов на качество, экономический анализ расходов на качество.

Tymriyenko I.Yu. Accounting and cost analysis of quality: organization and methodology. - Manuscript.

Thesis for a degree in economics in specialty 08.00.09 – beside accounting, analysis and audit (by economic activity) .– The State Academy of statistics, accounting and auditing Ukraine. – Kyiv, 2010.

The thesis presents the theoretical generalization and the solution of problems that lie in the justification of theoretical and methodological positions and developing practical recommendations to improve accounting and economic cost analysis of quality of the dairy processing industry.

The thesis proved the relationship between the technological stages of production and product quality. Clarified the meaning of "quality, quality of food products, the cost of "quality" for the theoretical justification of their value. The existing classification of quality costs for use in dairy production practice.

The method of assessment, identification, collection and accumulation of information on the costs of quality products using the process approach and reporting in relation to features butter-and cheese-making industry. A part of costs in that calculation are used for finished products, provide additional term that reflects the cost of quality. Solved the problem of accounting for quality costs by introducing a special account and sub-accounts for their display. Formed management accounting registers, adapted forms of primary documents to collect information on the costs of quality products to further its reflection on the accounts of management accounting.

The propositions concerning the formation of economic analysis of costs and quality evaluation of the system. Proposed the criteria for calculating the effect of the introduction of accounting and economic analysis of costs for product quality.

Key words: quality, quality of food products, the cost of quality, cost of quality assessment, quality of cost accounting, cost accounting, quality, economic cost analysis of quality.