

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ: ОБЛІКОВІ НОМЕНКЛАТУРИ ТА РОЗПОДІЛ ПОСАДОВИХ ОBOB'ЯЗКІВ

Для практичної організації системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції забезпечена однозначність їх ідентифікації в первинних документах шляхом створення облікових номенклатур за напрямом "Облік витрат на якість продукції" (первинний облік). Обґрунтована доцільність закріплення функції оформлення первинних документів відповідно до вимог забезпечення бухгалтерського обліку витрат на якість за спеціальним бухгалтером

Постановка проблеми. Розвинений конкурентний ринок на сьогоднішній день диктує рівень і динаміку розвитку якості продукції, що випускається вітчизняними підприємствами. Постійна зміна правил ведення бізнесу, обумовлена насиченням ринку товарами і послугами, неухильно приводить до загострення конкуренції між виробниками. У зв'язку з цим виникають потреби у плануванні та управлінні якістю продукції, 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 витрат, пов'язаних з якістю продукції, що випускається.

Стан вивчення проблеми. На сьогоднішній день існують достатньо вагомі дослідження щодо формування теоретичних та організаційно-методичних засад бухгалтерського обліку витрат на якість продукції. Разом з тим теоретичні і методичні засади організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції переробних підприємств вимагають подальших досліджень та наукових розробок в частині: уточнення і доповнення 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. Це формує та обґрунтовує актуальність здійсненого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми бухгалтерського обліку витрат, у т.ч. витрат на забезпечення і підтвердження якості продукції в теперішній час є об'єктом уваги учених і фахівців, серед яких О.В. Аристов [1], Ю.С. Бурдин [2], Друрі [3], А.Н. Канівець, Б.І. Герасимов [4,5], А.В. Корж [6], Н.Т. Лабинцев [7], П.П. Новиченко, Т.Д. Попова [8], В.М. Пархоменко [9], К.М. Рахлін, Л.Е. Скріпка [10,11,12] та ін.

Мета дослідження. Таким чином, існуюча концепція управління витратами на якість продукції припускає їх бухгалтерський облік, економічний аналіз, планування і контроль. Визначальною функцією в цій концепції є облікова, оскільки неможливо аналізувати, а тим більше планувати витрати на якість продукції, якщо не мати даних про них, і ці дані може надати тільки бухгалтерський облік. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне сконцентрувати

увагу саме на питаннях організації обліку витрат на якість продукції переробних підприємств у частині створення облікових номенклатур та розподілу посадових обов'язків.

Викладення основного матеріалу. Якщо проаналізувати вітчизняний досвід щодо організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції, то можна стверджувати, що основна частина досліджень з цього питання припадає на останні 15-17 років.

Відсутність достатньої уваги до бухгалтерського обліку витрат на якість продукції до 1995 р. можна пояснити двома основними причинами. По-перше, вимоги, що відносяться до фінансових аспектів систем якості, мали рекомендаційний характер і не входили до складу елементів систем якості, що підлягають обов'язковій перевірці при сертифікації останньої. По-друге, організація внутрішньофірмового обліку витрат на якість продукції – процес достатньо складний і трудомісткий, який вимагає вкладення додаткових ресурсів і наявність навченого персоналу економічних служб. Діяльність, направлена на організацію бухгалтерського обліку і економічного аналізу витрат на якість продукції, не регламентована якими-небудь документами (стандартами, вимогами). Крім того, якщо система менеджменту якості створюється на базі вже діючої на підприємстві системи загального менеджменту шляхом внесення в неї певних змін і доповнень, то упровадження економічних (фінансових) аспектів якості часто вимагає створення абсолютно нової, відмінної від існуючої на підприємстві, обліково-аналітичної системи.

Якщо до кінця 1997 р. фінансовими аспектами якості продукції займалися менш ніж 30 % загальної кількості підприємств, що упровадили систему менеджменту якості відповідно до вимог міжнародного стандарту ISO серії 9000, то в 2000-ні роки ця цифра зросла майже до 70 % [12]. На сьогоднішній день мати систему бухгалтерського обліку витрат на якість продукції у себе в організації не тільки престижно, але і корисно, оскільки її наявність дає певні конкурентні переваги при участі в різних конкурсах і тендерах.

Під організацією системи бухгалтерського обліку витрат на якість продукції необхідно розуміти комплекс заходів по встановленню порядку і методів збору, обробки, накопичення відомостей про витрати на якість продукції і доведення необхідної інформації до різних користувачів [4].

Організація первинного обліку будь-яких об'єктів починається з вивчення складу облікових номенклатур. Особливо важливим є визначення складу облікових номенклатур при автоматизації обліку, створенні відповідної бази даних. З метою створення облікових номенклатур з обліку витрат на якість продукції складений перелік усіх об'єктів, які мають бути зафіксовані в первинних документах, що відображає

таблиця 1.

Таблиця 1. Організація облікових номенклатур за напрямом “Облік витрат на якість продукції на молокопереробних підприємствах (первинний облік) – фрагмент”

№	Облікова номенклатура	Первинний облік				
		Складові характеристики		Причини виникнення факту	Документи, в яких фіксуються факти господарської діяльності	Завдання, в яких використовуються інформаційні дані
		якісні	кількісні			
1	2	3	4	5	6	7
1	Відпущені матеріали (реагенти, хімікати) для контролю показників якості продукції	Від кого Кому Дата Підстави	Кількість Сума	Облік наявності та руху матеріалів	Накладні, вимоги, лімітно-забірні картки, акти-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
2	Відпущені зі складу контрольні та вимірювальні пристрої	Від кого Кому Дата Підстави	Кількість Сума	Облік наявності та руху МШП	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
3	Відпущена сировина для проведення досліджень	Від кого Кому Дата Підстави	Кількість Сума	Облік наявності та руху сировини	Накладні	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
4	Обслуговування контрольних та вимірювальних пристроїв (перевірка, ремонт, метрологія)	Хто Для чого Дата Підстави	Сума	Облік кредиторської заборгованості	Рахунок, акт виконаних робіт, замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв), платіжне доручення, виписка банку	Облік витрат на якість продукції (попереджувальні заходи)
5	Амортизація обладнання, що використовується для здійснення контролю якості продукції, а також лабораторних меблів	Яке Дата Підстави	Сума	Облік амортизації необоротних активів	Розрахунок амортизації основних засобів	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
6	Удосконалення обладнання, приладів, що використовуються для здійснення контролю якості продукції та технологічних процесів	Які Для чого Дата Підстави	Сума	Облік кредиторської заборгованості	Рахунки, акти виконаних робіт	Облік витрат на якість продукції (підтвердження та поліпшення якості)
7	Організація взаємовідносин з постачальниками сировини і матеріалів, інформаційні послуги та дослідження ринку сировини		Сума	Облік дебіторської і кредиторської заборгованості	Рахунок, акт виконаних робіт, звіт про використання коштів, наданих на відрядження, платіжне доручення, виписка банку	Облік витрат на якість продукції (попереджувальні заходи та витрати на підтвердження і поліпшення якості продукції)
8	Оплата праці лаборантів з відрахуваннями на соціальні заходи	Кому Період Підстави	Сума	Облік розрахунків з оплати праці	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
9	Оплата праці працівників сировинного відділу з відрахуваннями на соціальні заходи	Кому Період Підстави	Сума	Облік розрахунків з оплати праці	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Облік витрат на якість продукції (попереджувальні заходи)
10	Послуги медичного огляду лаборантів та працівників сировинного відділу, послуги ветлікарні	Які Для чого Дата Підстави	Сума	Облік дебіторської і кредиторської заборгованості	Рахунок, акт виконаних робіт, платіжне доручення, виписка банку	Облік витрат на якість продукції (попереджувальні заходи)
11	Відпущений зі складу лабораторний посуд	Від кого Кому Дата	Кількість Сума	Облік наявності та руху МШП	Накладна-вимога на відпуск матеріалів	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
12	Атестація лабораторії	Хто Дата Підстави	Сума	Облік кредиторської заборгованості	Рахунок, акт виконаних робіт, платіжне доручення, виписка банку	Облік витрат на якість продукції (контрольні заходи)
13	Впровадження та розвиток системи менеджменту якості, програм навчання персоналу питанням якості	Хто Для чого Дата Підстави	Сума	Облік кредиторської заборгованості	Рахунок, акт виконаних робіт, платіжне доручення, виписка банку	Облік витрат на якість продукції (підтвердження і поліпшення якості)

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7
14	Збір, аналіз відповідних даних при витрати на якість продукції, складання звітів	Хто Для чого Дата Підстави	Сума	Облік розрахунків з оплати праці	Розрахунково-платіжна відомість працівника	Облік витрат на якість продукції (підтвердження і поліпшення якості)
15	Списана вартість сировини, готової продукції, яка не відповідає вимогам з урахуванням витрат на її знищення і вивіз	Яка Чому Дата Підстави	Кількість Сума	Облік браку	Накладна, акт ліквідації, рахунок	Облік витрат на якість продукції (витрати, пов'язані з появою дефектів)
16	Витрати на повторну обробку неякісної сировини та готової продукції (якщо можливо)	Хто Чому Дата Підстави	Сума	Облік браку	Наряд на відрядну роботу, розрахунково-платіжна відомість працівника	Облік витрат на якість продукції (витрати, пов'язані з появою дефектів)
17	Витрати на визначення невідповідності сировини, готової продукції вимогам якості	Хто Чому Дата Підстави	Сума	Облік браку	Розрахунково-платіжна відомість працівника, рахунок, акт виконаних робіт, платіжне доручення, виписка банку, звіт відрядження, рекламації	Облік витрат на якість продукції (витрати, пов'язані з появою дефектів)

Процес відображення первинної інформації у вигляді записів на рахунках бухгалтерського обліку також вимагає уточнення процедури організації обліку витрат на якість продукції в частині розподілу посадових обов'язків щодо створення та обробки первинних документів. на підприємстві.

Для цього необхідно ухвалити рішення з наступних питань:

– закріплення функції оформлення первинних документів відповідно до вимог забезпечення бухгалтерського обліку витрат на якість продукції. Ця функція може бути закріплена:

- 1) за всіма співробітниками бухгалтерської служби на окремих ділянках обліку;
- 2) за спеціальним бухгалтером в цій службі або
- 3) за самостійною управлінською бухгалтерією.

Можна рекомендувати на практиці використовувати другий варіант, оскільки він забезпечує системне бачення і одноманітний підхід до оцінки процесів, а також виключає дублювання первинних документів і інформаційних потоків. Крім того, при такому варіанті трудовитрати на організацію управлінського обліку будуть істотно нижче, оскільки для цього не буде потрібно навчати всіх фахівців бухгалтерської служби (що припускає перший варіант) або нести витрати на створення спеціального підрозділу (третій варіант).

– закріплення функції занесення первинних документів у вигляді записів на рахунки управлінського обліку. Для виключення в процесі проходження первинних документів зворотних потоків руху документів представляється зручним покладання цих функцій на співробітників, що приймають дані документи для фінансового обліку.

Розподіл діяльності по збору інформації про витрати і відповідальності за неї може бути наступною (табл. 2).

Таблиця 2. Розподіл діяльності при зборі інформації про витрати на якість продукції

<i>Діяльність</i>	<i>Виконавець (для підприємств, де впроваджена система менеджменту якості)</i>	<i>Виконавець (для підприємств, де немає системи менеджменту якості)</i>
Визначення категорій витрат	Економічний відділ і відділ забезпечення якості	Економічний відділ, бухгалтерія
Створення єдиного реєстру кодів витрат	Економічний відділ і відділ забезпечення якості	Економічний відділ, бухгалтерія
Збір даних про витрати	Економічний відділ Бухгалтерія Відділ забезпечення якості	Бухгалтерія
Розподіл даних за категоріями	Економічний відділ	Бухгалтерія
Узагальнення даних на рахунках управлінського обліку	Бухгалтерія	Бухгалтерія
Представлення даних про витрати у відділ забезпечення якості	Економічний відділ бухгалтерія	–

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, для здійснення записів в системі бухгалтерського обліку витрат на якість продукції забезпечена однозначність їх ідентифікації в первинних документах шляхом організації облікових номенклатур за напрямом "Облік витрат на якість продукції" (первинний облік). 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 інформації. З урахуванням вищезазначених вимог уточнений розподіл обов'язків між окремим виконавцями при зборі необхідної інформації про витрати на якість продукції. Перспективами подальших досліджень є інші аспекти організації обліку витрат на якість продукції.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Аристов О.В.* Управление качеством: Учебное пособие для вузов / О.В. Аристов, И.Г. Леонов. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 240 с.
2. *Бурдин Ю.С.* Учет затрат и управление качеством продукции [Электронный ресурс] / Бурдин Ю.С. – Режим доступа: [http:// www.tisbi.ru/science/vestnik/2007](http://www.tisbi.ru/science/vestnik/2007). – Заголовок з екрану.
3. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: учебник / Друри К.; пер с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С. 157–237.
4. *Канивец А.Н.* Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия / А.Н. Канивец, Б.И. Герасимов, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2005. – 144 с.
5. Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия / А.Н. Канивец, Б.И. Герасимов, Л.В. Пархоменко; [под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Б.И. Герасимова]. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2005. – 144 с.
6. *Корж А.В.* Экономический анализ премий качества / А.В. Корж, Б.И. Герасимов, А.Ю. Сизикин. Под науч. ред. д-ра экон. наук Б.И. Герасимова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 80 с.
7. *Лабынцев Н.Т.* Учет и аудит затрат на улучшение качества продукции и услуг / Н.Т. Лабынцев, Т.Д. Попова. – М.: Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2004. – 136 с.
8. *Новиченко П.П.* Учет затрат на улучшение качества продукции / П.П. Новиченко, Т.Д. Попова. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 104 с.
9. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології. Монографія [Електронний ресурс]: нормат. док. / В.М. Пархоменко. – Електрон. текстові дан. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 1 ел. опт. диск (CD-ROM)
10. ;*Рахлин К.М.* Сущность и содержание процессного подхода / К.М. Рахлин // Стандарты и качество. – 2001. – № 1. – С. 45-47.
11. *Рахлин К.М.* Принципы планирования и учета затрат на качество / К.М. Рахлин., Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 2000. – № 3. – С. 60–62.
12. *Скрипко Л.Е.* Экономические аспекты в системах менеджмента качества: результативность и эффективность [Электронный ресурс] / Л.Е. Скрипко. – Режим доступа [http://www. quality.eur.ru](http://www.quality.eur.ru). – Заголовок з екрану.

ТИМРІЄНКО Ірина Юріївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри “Облік і аудит” Вінницького фінансово-економічного університету.

Стаття надійшла до редакції 21.08.11 р.