

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ

Розглянуто проблеми організації обліку витрат на якість, надано певні рекомендації щодо розробки порядку організації обліку витрат на якість

Постановка проблеми. В умовах ринкових відносин надзвичайно важливим є удосконалення механізмів ефективного управління витратами, в т.ч. і витратами на якість. З проблемою оптимізації витрат діяльності підприємства пов'язане вирішення важливих соціальних, економічних, політичних, етичних проблем суспільства як на мікро-, так і на макрорівні. Організація та методика бухгалтерського обліку визначають якість наданої інформації для оцінки діяльності суб'єкта господарювання, складання фінансової звітності. Проте традиційний бухгалтерський облік витрат не завжди може реалізувати свої функції в повній мірі в умовах економічної невизначеності. Для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень необхідна достовірна та повна інформація, яку і надає бухгалтерський облік, тому потрібно звернути увагу на належну організацію обліку витрат на якість.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Теоретичним проблемам організації обліку витрат на якість присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників: М.Т. Білухою, О.С. Бородкіним, Ф.Ф. Бутинцем, Б.І. Валуєвим, А.М. Герасимовичем, С.Ф. Головим, З.В. Гуцайлюком, В.П. Завгороднім, В.І. Єфименком, М.В. Кужельним, А.М. Кузьмінським, В.Г. Лінником, О.В. Лишиленко, Є.В. Мнихом, Л.В. Нападовською, М.С. Пушкарем, В.В. Сопком, М.Г. Чумаченком, П.С. Безруких, В.Б. Івашкевичем, В.Ф. Палієм, С.О. Стуковим, А.Д. Шереметом, Й. Бедге, К. Друрі, А. Яруговою та інших.

Мета статті. Дослідити сутність поняття "організація обліку витрат на якість"; визначити основні принципи, завдання та етапи організації витрат на якість.

Виклад основного матеріалу дослідження. При створенні та впровадженні системи менеджменту якості

важливим компонентом є відповідна організація системи бухгалтерського обліку, зокрема обліку витрат на якість. Система управління якістю та система бухгалтерського обліку як підсистема нижчого рівня загальної системи управління мають бути інтегровані у загальну систему загального управління якістю та базуватися на обраних підприємством моделях управління якістю продукції чи послуг. Тобто організація бухгалтерського обліку витрат на якість повинна чітко та у повному обсязі відповідати загальному процесу управління якістю з метою надання необхідної для управлінського персоналу інформації та прийняття ним ефективних управлінських рішень.

З огляду на це виникає потреба у виділенні сукупності способів збору та обробки даних, їх систематизації та узагальненню з метою отримання необхідної інформації та надання її зацікавленим користувачам.

Проаналізувавши автореферати дисертацій за напрямом "організація обліку" виявлено, що протягом 1993-2009 рр. захищено 50 кандидатських дисертацій. З них лише 20 пов'язані з організацією обліку за різними об'єктами (О.В. Сметанко [28], К.А. Ягмур [34], Г.О. Соболю [39], І.В. Нестеренко [40], Ю.П. Майданевич [9] та ін.), а решта 30 із загальними питаннями організації бухгалтерського обліку в цілому, з організацією аудиту, внутрішнього контролю, судово-бухгалтерської експертизи, організацією обліку на підприємствах різних галузей та видів економічної діяльності тощо (В.В. Белявцева, Н.В. Бойченко, Р.Ф. Бруханський [1], О.П. Войналович [14], Л.Б. Гнатишин [1], В.М. Костюченко [1], Д.С. Лозовицький [1] та ін.).

На рис. 1 наведено структуру досліджень зазначених науковців, які розглядали організацію обліку в розрізі об'єктів обліку.

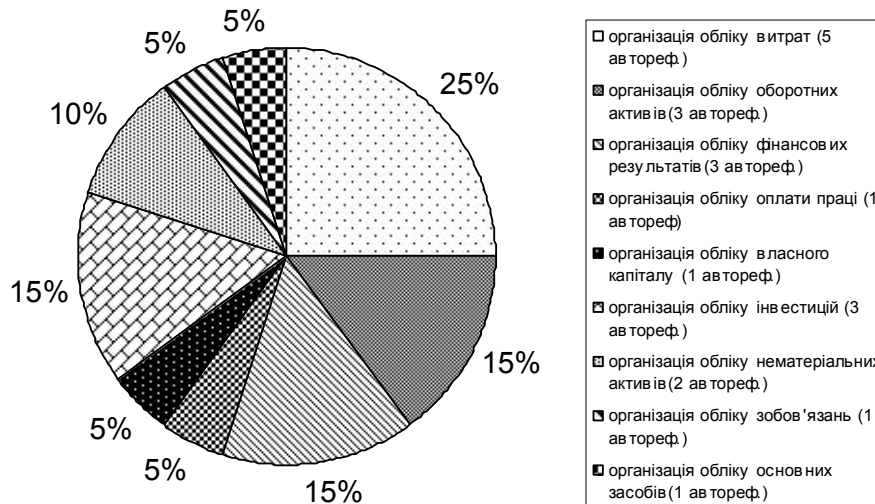


Рис. 1. Аналіз авторефератів дисертацій за напрямом "організація обліку" протягом 1993-2009 рр.

Як видно з рис. 1 найбільшу увагу дослідники та вчені приділили питанню організації обліку витрат (О.В. Сметанко [28], О.В. Миронюк [33], К.А. Ягмур [34], Г.О. Соболю [39], І.В. Нестеренко [40]), на другому місці – організація обліку оборотних активів (в т.ч. готової продукції) (Г.С. Суков [10], Ю.П. Майданевич [9], К.В. Лихацька [41]), фінансових результатів (Г.А. Ямборко [42], Т.О. Токарева [29], О.М. Єремян [43]) та інвестицій (М.І. Бондар [27], Я.Д. Крупка [35], І.Є. Прибега [36]) та інші об'єкти (С.В. Шульга [37], О.М. Десятнюк [38],

В.А. Домбровський [44], С.В. Питель [31], І.Я. Омецінська [32], І.І. Криштопа [26]).

Незважаючи на те, що різні аспекти обліку та аналізу витрат, зокрема організації обліку на підприємствах, знайшли відображення в працях вказаних науковців, але досліджень щодо організації обліку витрат на якість не проводились. Тому ми ставимо мету подальшого детального вивчення особливостей організації обліку витрат на якість.

Існують різні підходи вчених та дослідників до трактування поняття "організація обліку", а саме:

1. Організація обліку – це є система (Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун [8], С.М. Шулепова, Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадня [24], П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаев [12], В.С. Лень [45], А.Н. Сушкевич [47].

2. Організація обліку як порядок, сукупність заходів, дій, умов (А.М. Галаган [15], А.Л. Бикова [6], П.С. Безруких [12], Я.М. Гальперин [16])

3. Організація обліку як наука (Я. Даниленко [18]).

4. Організація обліку як творча робота бухгалтера (Р.Я. Вейцман [13]).

Аналізуючи згруповані підходи до тлумачення даного поняття, приходимо до висновку, що найчастіше дослідники трактують його як упорядкування, налагодження механізму певної системи: її статичного (структура, кадри, техніка) та динамічного (процеси, які відбуваються в системі) станів. Поширення такого трактування зумовлене тим, що формування системи відбувається у результаті відповідного процесу, який виступає її джерелом і механізмом розвитку.

Отже, під організацією обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства і здійснення контролю за раціональним використанням виробничих ресурсів і готової продукції [8, с.43]. Її призначення – удосконалення та раціоналізація обробки інформації, розподіл робіт між персоналом бухгалтерської служби, наукова організація праці.

Виходячи із даного визначення ідентифікуємо поняття "організація обліку витрат".

Організація обліку витрат – система умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про витрати

підприємства і здійснення контролю за виконанням кошторису витрат, калькуляції собівартості продукції.

Якщо спуститися на рівень нижче, під організацією системи обліку витрат на якість необхідно розуміти комплекс заходів зі встановлення порядку і методів збору, обробки, накопичення відомостей про витрати на якість та доведення необхідної інформації до різних користувачів з метою прийняття ними ефективних рішень [21, с.27].

Згідно ст. 8 закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 [20] питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу відповідно до законодавства та установчих документів. Також варто зазначити, що й відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах також несе власник чи уповноважена посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством.

Звичайно, підприємству слід організувати бухгалтерський облік відповідно до законодавства, проте конкретних загальних вимог немає, тому кожне підприємство самостійно визначає облікову політику підприємства, підлаштовує систему бухгалтерського обліку для цілей управління, формує систему звітності та контролю господарських операцій, затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації. Все це визначається, враховуючи особливості господарської діяльності підприємства та технологію обробки облікових даних.

Враховуючи загальні принципи раціональної організації обліку, визначимо особливості щодо обліку витрат на якість (табл. 1).

Таблиця 1. Принципи раціональної організації обліку витрат на якість

№ з/п	Принципи	Джерело	Особливості трактування щодо витрат на якість
1	2	3	4
1	Своєчасність	Бабенко І.П. [3], Быкова А.Л. [6], Грабова Н.М. [17], Малишев І.В. [25], Кирюшин Е. [23]	Своєчасне надання повної інформації про хід і результати виконання плану по якості, діяльність підприємства необхідні для оперативного управління, контролю і аналізу витрат на якість
2	Оптимальність	Бабенко І.П. [3], Даниленко Я. [18], Кирюшин Е. [23], Быкова А.Л. [6]	Забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу витрат на якість з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації
3	Системний підхід	Малишев І.В. [25]	Дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення витрат на якість
4	Ефективне виконання функцій бухгалтерського обліку	Німчинов П.П [30]	Забезпечення найбільш ефективного виконання функцій бухгалтерського обліку в частині витрат на якість
5	Ефективна організація роботи бухгалтерської служби	Быкова А.Л. [6], Малишев І.В. [25], Кирюшин Е. [23]	Високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині обліку витрат на якість
6	Гнучкість	Бикова А.Л. [6]	Здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку витрат на якість, звітності, калькулювання витрат на якість
7	Безперервність	Бабенко І.П. [3], Малишев І.В. [25], Німчинов П.П [30]	Своєчасність, впорядкованість записів з точки зору їх хронологічної послідовності; їх повнота, всебічність, точність, безперервність, економічність, наочність відображення в обліку витрат на якість
8	Прогресивність	Малишев І.В. [25]	Допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації бухгалтерського обліку витрат на якість на підприємстві одразу після ґрунтовного практичного випробування і перепідготовки персоналу. Використання передових методів обліку витрат на якість, позитивний зарубіжний досвід, стандарти якості ІСО
9	Врахування специфіки господарської структури підприємства	Малишев І.В. [25], Німчинов П.П [30]	Вивчення специфіки господарської структури підприємства та технології виробництва; планування організації бухгалтерського обліку витрат на якість при використанні досягнень провідних підприємств та галузей економіки; вивчення нормативних документів з обліку витрат на якість

Основні принципи організації обліку витрат на якість полягають в оперативності надання; повноті, достовірності інформації щодо витрат на якість; в забезпеченні гнучкості та економічності надання, обробки даної інформації та представлення її в звітах.

Враховуючи відсутність чіткого нормативного регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку є не простим процесом, який вимагає особливої уваги. Хоча такі витрати у тому чи іншому вигляді виникають на будь-якому підприємстві, точної методики їх ідентифікації не існує, тому визначити їх можна лише за допомогою допоміжних розрахунків та виокремлення з поміж інших

витрат. В українському законодавстві відсутні будь-які рекомендації щодо даного питання, тому кожне підприємство має можливість організувати бухгалтерський облік витрат на якість на власний розсуд та відповідно до своїх потреб.

В процесі дослідження виявлено, що вчені та дослідники виділяють наступні завдання організації обліку витрат (табл. 2).

Таблиця 2. Моніторинг завдань організації обліку витрат

№ з/п	Завдання	Автор
1	Своєчасне, повне, достовірне та безперервне визначення витрат, які були понесені на підприємстві	Бутинець Ф.Ф. [8], В.С. Лень [45], П.С. Безруких [4], В.Б. Івашкевич [12], А.Н. Кашаев [22]
2	Забезпечення обробки даних щодо витрат за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів у відповідності до вхідної інформації	Сушкевич А.Н. [46], П.П. Німчинов [30], Ю.Я. Литвин [24], В.А. Полторадня [24], Ф.Ф. Бутинець [8], В.С. Лень [45], П.С. Безруких [4]
3	Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою	Гальперин Я.М. [16], С.А. Щенкова [6], А.Л. Быкова [6], Ф.Ф. Бутинець [8], В.С. Лень [45]
4	Правильне та повне документальне оформлення та своєчасне відображення витрат на якість в облікових регістрах	С.А. Щенкова [6], П.С. Безруких [4], С.К. Татур [15], А.С. Маргуліса [15], Ф.Ф. Бутинець [8], В.С. Лень [45]
5	Контроль за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій	Галаган А.М. [15], А.Л. Быкова [6], Ф.Ф. Бутинець [8], В.С. Лень [45], Я.М. Гальперин [16]
6	Складання на основі отриманого масиву обробленої інформації зафіксованої у первинних документах і регістрах та фінансовій звітності та подача їх зацікавленим користувачам	Сушкевич А.Н. [46], В.С. Лень [45], П.П. Німчинов [30], Ф.Ф. Бутинець [8]
7	Надання повної та достовірної інформації про витрати, про наявність і використання чистого прибутку для потреб управління	Татур С.К. [15], А.С. Маргуліс [15], Ф.Ф. Бутинець [8], В.С. Лень [45]

Як бачимо з табл. 2 серед вчених та дослідників немає різних суперечностей щодо виділення завдань організації обліку витрат. Отже, основними завданнями організації обліку витрат є своєчасне, повне, достовірне відображення витрат діяльності, їх обробка та подання зведеної інформації щодо витрат у звітах зацікавленим користувачам для прийняття ними рішень.

Вважаємо за необхідне доповнити цей загальний перелік завданнями щодо організації обліку саме витрат на якість:

- облік та контроль якості витрату продукції та виконання плану за показниками якості,
- забезпечення оптимального співвідношення між понесеними витратами на якість та витратами на підготовку, збір і обробку даної інформації для потреб бухгалтерського обліку,
- калькулювання витрат на якість,
- контроль за виконанням бюджету витрат на якість,
- встановлення відповідальності облікового персоналу за своєчасне, повне та достовірне відображення витрат на якість,
- забезпечення збереження комерційної таємниці щодо понесених витрат на якість, зафіксованих в документації.

При організації обліку витрат на якість досить важливим є дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, що передбачає необхідність порівняння доходів звітного періоду з витратами, що були

понесені для отримання цих доходів. Витрати і доходи порівнюються також за видами діяльності, тому важливим питанням при організації бухгалтерського обліку цього об'єкта є класифікація видів діяльності та, відповідно до цього, її класифікація витрат на якість.

Згідно принципу відповідності витрати і доходи порівнюються за один і той самий період. Тому до початку проведення такого порівняння необхідно визначити відповідний період. Це є важливим аспектом, оскільки принцип нарахування передбачає відображення результатів діяльності у тому звітному періоді, коли вони відбулися, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів [46, с. 274].

Варто зазначити, що при побудові механізму обліку витрат на якість на українських підприємствах виникають певні труднощі. Відомо, що виділення витрат на якість нормативною документацією, що існує в Україні, не передбачено. Витрати на якість не є складовою частиною звичайної виробничої калькуляції. Вони явно не протрапляються ні у витратах на розробку, ні на управління, ні на збут. Витрати на якість визначаються за допомогою допоміжної реєстрації, розрахунку за даними і фактами, зібраним від підрозділів підприємства.

Під час організації обліку витрат на якість Д.С. Демиденко рекомендує здійснити низку заходів, основні з яких представлені в табл. 3.

Таблиця 3. Заходи щодо організації обліку витрат на якість

№ з/п	Заходи [19, с.35]	Коментар
1	Визначення підрозділу, відповідального за організацію обліку витрат на якість в цілому по підприємству, і призначення відповідальних осіб	Вважаємо за недоцільне організувати окремий підрозділ, який буде відповідати за організацію обліку витрат, оскільки для підприємства це означатиме додаткові, невиправдані витрати на утримання даного підрозділу. За організацію обліку витрат на якість відповідає бухгалтерська служба / бухгалтер
2	Визначення підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації за окремими елементами витрат, періодичності надання, а також користувачів інформації	Погоджуємось з даними заходами, крім цього необхідно чітко визначити права й обов'язки даних підрозділів (посадових осіб) щодо доступу до даної інформації та її нерозголошення, адже вона становить комерційну таємницю
3	Розробка методів збору, обробки, аналізу і оптимізації витрат на якість	Вважаємо за доцільне додати розробку й пошук резервів зменшення витрат на якість без зміни самої якості продукції
4	Визначення форми звіту, що деталізує витрати на якість; звіт повинен бути складений в одному стилі з іншими видами звітної інформації, повинен бути релевантним цілям бізнесу і давати адресатові достатній обсяг інформації	Необхідно розробити внутрішню документацію та звіти, які фіксуватимуть витрати на якість, виходячи з особливостей діяльності підприємства (вид діяльності, галузь, організаційно-правова форма господарювання)
5	Проведення попереднього вивчення і встановлення попередніх показників для невеликого підрозділу або однієї виробничої лінії для майбутнього застосування; у міру набуття досвіду роботи з системою витрат стане ясно, які категорії і елементи витрат на якість слід додати або виключити	Забезпечити гнучкість коригування показників (елементів) калькуляції витрат на якість
6	Визначення джерел інформації; інформація про витрати на якість, зазвичай, міститься в документації різних підрозділів підприємства. Так, внутрішні витрати унаслідок відмов містяться у фінансових звітах підрозділу, який є причиною відмови, або ж підрозділу, що виконує виправлення	Даний захід вважаємо недоцільно виділяти, оскільки в 2-му заході при визначенні підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації по окремих елементах витрат, які по суті й формують дані джерела інформації
7	Включення питань якості та оцінки витрат на якість складовою частиною у всі схеми навчання та інструктажу; кожен працівник повинен зрозуміти із самого початку економічне значення якості і усвідомити, що досягнення і підтримка репутації за якістю життєво важливе як для успіху і зростання організації, так і для кожного усередині неї	Вважаємо за необхідне розробку окремого Положення про якість (в т.ч. витрати на якість) та ознайомлення з ним відповідних категорій працівників

Реалізація перерахованого комплексу заходів вимагає значних зусиль та часу і надалі може бути використана для перебудови всієї системи обліково-аналітичної діяльності на підприємстві.

Таким чином, для забезпечення розподілу витрат на якість за процесами необхідним є організація бухгалтерського обліку витрат на якість також за процесами. Для цього вважаємо за доцільне визначити основні етапи впровадження обліку витрат на якість та його організації.

В умовах ринкової економіки управлінський облік розглядається як процес (користувач якого – управління персоналом), що охоплює наступні етапи управління: прогнозування, формулювання цілей і завдань, прийняття рішень, планування діяльності організації в цілому і за підрозділами (бюджетування), здійснення діяльності і аналіз виконання бюджету, розробка коригуючих дій. Центральне місце в системі управлінського обліку

займають цілі підприємства в сфері покращення якості продукції та послуг і контроль за їх досягненням, тобто реалізація принципу безперервного вдосконалення (ISO 9000:2000). Одне із завдань – постійно аналізувати процеси на всіх етапах життєвого циклу продукції, щоб безперервно покращувати її якість і своєчасно адаптуватися до змін зовнішнього середовища, тобто ухвалювати правильні управлінські рішення.

З метою підвищення ефективності діяльності підприємства та можливості прийняття управлінським персоналом обґрунтованих та ефективних рішень нами було розроблено порядок організації обліку витрат на якість, що складається з наступних десяти етапів (рис. 3). Вважаємо, що саме така послідовність етапів дасть можливість чіткого впорядкувати дані заходи та є найбільш оптимальною й логічною при впровадженні на підприємстві системи суцільного управління якістю та, зокрема, організації обліку витрат на якість як одну з її складових.

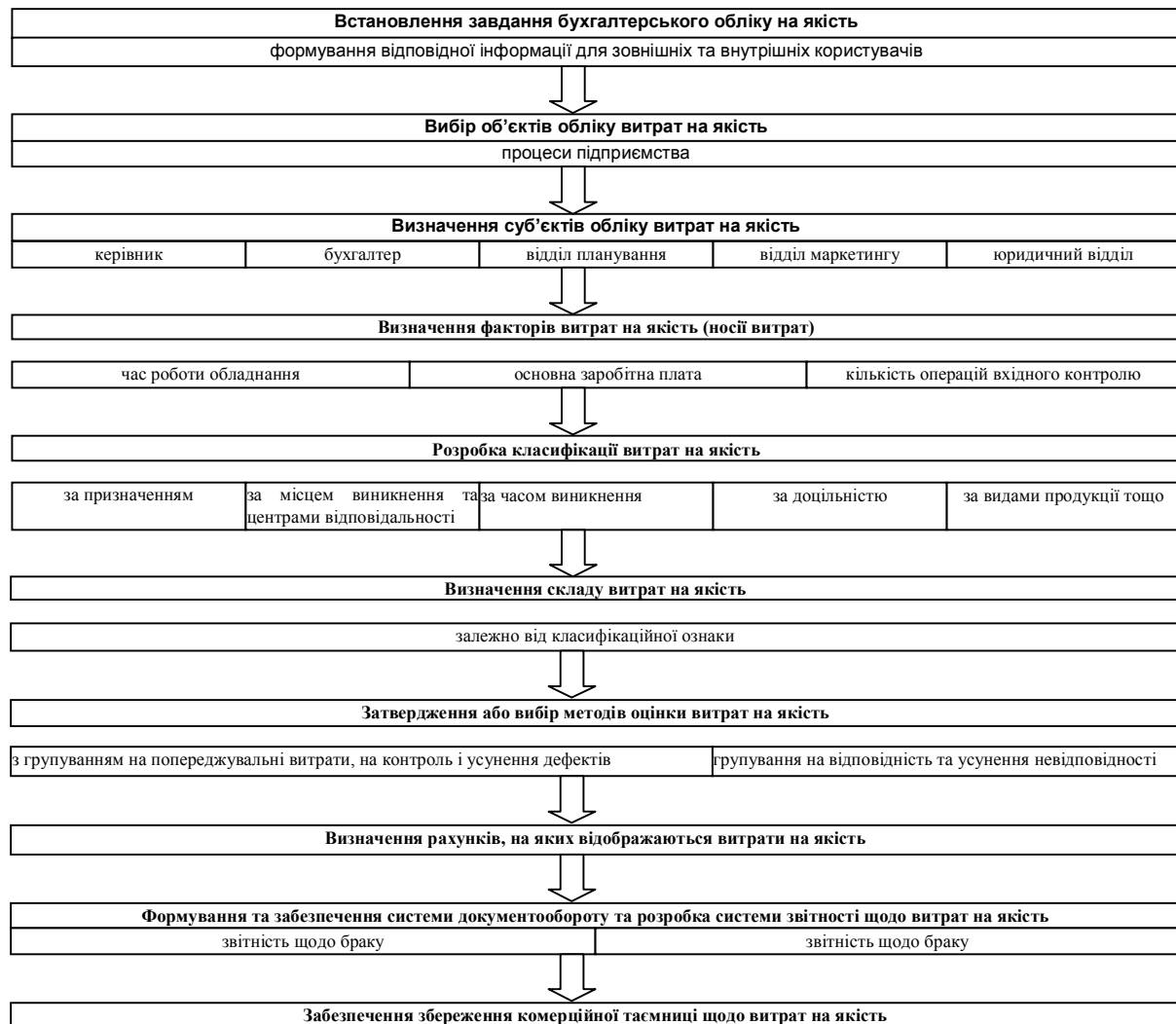


Рис. 3. Процес організації бухгалтерського обліку витрат на якість

Розглянемо детальніше кожен з наведених етапів на рис. 3 з метою більш детальної їх характеристики.

1. Метою організації бухгалтерського обліку витрат на якість є формування відповідної інформації для зовнішніх і внутрішніх користувачів. Для задоволення загальних потреб зацікавлених користувачів в управлінському обліку формується інформація про витрати на якість поточного і стратегічного характеру за напрямками політики в області якості, за ланками ланцюжка цінностей, а також про вигоди (прибуток) від впровадження заходів щодо вдосконалення якості.

2. Вибір об'єктів обліку витрат на якість. Об'єктами обліку витрат на якість є процеси підприємства та витрати, які з'являються на кожному з них. На цьому етапі досить важливим є розподіл витрат на конформні та не конформні. Такий підхід полегшує організацію обліку витрат на якість, з одного боку, а з іншого боку, дозволяє ранжирувати процеси за значущістю, з погляду участі в створенні додаткових цінностей в ланцюжку цінностей. Виділення та аналіз на підприємстві всіх основних процесів дозволяє наступне: забезпечити наочність об'єктів управління за рахунок детального опису й аналізу

процесів; управляти взаємозв'язком окремого процесу з іншими процесами, які відбуваються на підприємстві; виявляти неефективні процеси і розробляти напрямки з усунення невідповідностей і підвищення якості результатів на виході процесу.

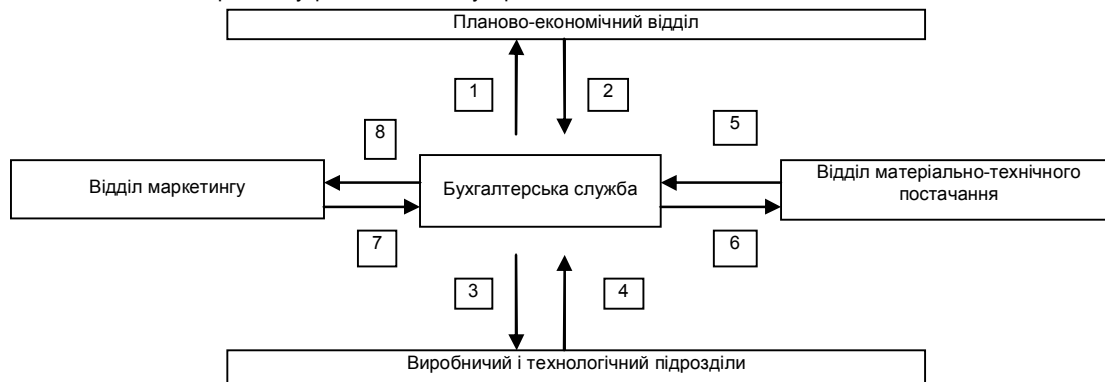
3. Визначення суб'єктів, які причетні до організації бухгалтерського обліку витрат на якість.

Для досягнення оптимального результату від організації обліку витрат на якість на рівні окремого суб'єкту господарювання необхідно виходити з особливостей його діяльності, організаційної структури та завдань, які ставить власник перед відповідними суб'єктами.

Вважаємо, що для забезпечення створення системи суцільного управління якістю недоцільно створювати окремий структурний підрозділ або вводити до штату окремого працівника, який би відповідав за забезпечення та управління якістю продукції. Оскільки для підприємства це означатиме додаткові витрат на утримання, оплату праці

таких працівників (підрозділу). Для ефективного управління якістю, зокрема витратами на якість, потрібно налагодити дієву систему контролю й звітування усіх причетних до даного питання підрозділів та працівників. Тобто для досягнення позитивних результатів від впровадження системи якості потрібно залучити усіх працівників підприємства, звичайно, в межах їх посадових обов'язків.

Також необхідно більш детально розглянути роль такого суб'єкта обліку витрат на якість продукції як бухгалтерська служба. Обліковий підрозділ підприємства тісно пов'язаний з усіма іншими підрозділами підприємства, отримує від них необхідну для ведення бухгалтерського обліку витрат на якість та здійснення контролю документації і надає їм економічну інформацію, здійснюючи безпосередній вплив на виконання плану постачання, виробництва та збуту продукції, рентабельність й інші економічні показники діяльності підприємства (рис. 4).



- 1 – БС надає дані, необхідні для економічного планування, прогнозування та аналізу витрат на якість;
- 2 – БС отримує плани виробництва (щодо обсягу, щодо переліку статей калькуляції, в т.ч. запланований обсяг витрати на якість), звіти про виконання планів структурними підрозділами;
- 3 – БС надає результати інвентаризації сировини, матеріалів, готової продукції на виробництві;
- 4 – БС одержує звіти про виконання планів; звіти про рух основних матеріалів; розрахунки про витрати матеріалів на одиницю продукції; накази, розпорядження, акти, необхідні для бухгалтерського обліку;
- 5 – БС одержує товарно-супровідні документацію; звіти про отримані від контрагентів матеріально-технічні цінності; відомості про стан запасів та сировини на складі; звіти про витрати на придбання ТМЦ;
- 6 – БС надає затверджені кошториси витрат на придбання ТМЦ; підсумки інвентаризації ТМЦ; звітні дані про рух сировини і матеріалів, про їх залишки на кінець періоду;
- 7 – БС одержує звіти про витрати на маркетингові дослідження; відомості про ціни на ТМЦ у постачальників, тарифи та послуги по перевезенню, проведення рекламних заходів;
- 8 – БС надає бухгалтерські дані про оборот, реалізацію, запаси продукції; підсумки інвентаризації ТМЦ; інформацію про нормативи представницьких витрат, рекламних витрат та витрат на відрядження.

Рис. 4. Схема обороту інформації щодо витрат на якість між бухгалтерською службою та іншими підрозділами підприємства

Таким чином бухгалтерська служба відіграє ключову роль в процесі організації обороту інформації щодо витрат на якість та є зв'язковою ланкою між усіма структурними підрозділами підприємства.

4. Вибір факторів витрат (носіїв витрат) для кожного бізнес-процесу, в тому числі для процесів управління якістю, використовуючи який, непрямі витрати розподіляють за об'єктами калькулювання – за видами продукції. Ці фактори відображають рівень активності бізнес-процесу і мають визначальний вплив на зміну суми витрат.

Варто зазначити, що досить складно знайти універсальний фактор витрат, який можна було б використовувати для всіх бізнес процесів. Вибір фактора витрат – досить відповідальне завдання, вирішення якого впливає на:

- трудоємність обліку і розподіл витрат, в тому числі витрат на забезпечення якості, за видами продукції, відповідно, і на собівартість облікового процесу;
- точність розподілу витрат за видами продукції і , відповідно, на якість та ціну рішень, що приймаються, в тому числі і в галузі управління якістю продукції певного виду [1].

5. Розробка та затвердження класифікації витрат на якість. Пропонується всі витрати на якість розбити на три групи: витрати на оцінку, витрати на забезпечення та

витрати на покращення. Крім того, вважаємо, що всі витрати, що здійснюють вплив на покращення споживчих властивостей виробів, в плануванні та обліку, перш за все слід розділити на дві групи: витрати на забезпечення необхідного (запланованого) рівня якості, передбачені технічними умовами і стандартами, і витрати на підвищення якості продукції понад технічні умови і стандарти. Такий поділ витрат необхідний, оскільки вони мають різну економічну природу.

Значної уваги в умовах підготовки загальної системи менеджменту якості потребують і витрати на сертифікацію продукцію. Основними факторами, що впливають на величину даних витрат є: необхідна якість системи; розміри підприємства; ступінь поширення системи на підприємстві; період підготовки до сертифікації; особливості технології виробництва; участь у підготовці системи консультативних організацій та рівень їх кваліфікації. Кожен з цих факторів є взаємозалежним один від одного.

6. Визначення складу витрат на якість. На цьому етапі визначається перелік елементів витрат на якість, які відносяться до діяльності підприємства на основі вибраної класифікації. Цікаву ідею висловлюють автори, які пропонують певним чином назвати обрані елементи витрат на якість і позначити їх через кодові символи. Погоджуємось з цим, вважаючи, що подібне кодування

допоможе всім суб'єктам організації управління якістю користуватися та розуміти даний процес. Дане кодування розробляється, виходячи із специфіки діяльності підприємства (галузі, виду діяльності, номенклатури виробів тощо).

Як вже було нами зазначено, законодавчо розробленої класифікації та складових витрат на якість на сьогодні не існує, тому підприємству необхідно самостійно розробляти найбільш прийнятні для нього класифікації чи елементи калькуляції, пов'язані з якістю продукції. Дана класифікація має бути затверджена керівником та закріплена в Наказі про облікову політику в розділі щодо обліку витрат на якість (для малих та середніх підприємств) або в Положенні про витрати на якість (для великих підприємств).

Варто зауважити, що досить часто можуть траплятися випадки, при яких віднесення того чи іншого елементу витрат до певної класифікаційної групи є досить складним завданням, оскільки він за своїми характеристиками може належати до кількох видів витрат. Проте, вважаємо, що у такому випадку управлінський персонал може віднести такі елементи витрат до будь-якого з видів класифікації в залежності від розробленої компанією стратегії. Це твердження особливо справедливе, коли витрати на повсякденні обов'язки того чи іншого виконавця потрапляють в різні категорії. В цьому випадку компанія повинна сама вирішити, чи варто враховувати витрати, пов'язані з роботою, цілком як витрати на оцінку і контроль якості або виділяти з них внутрішні втрати від дефектів (пошук несправностей і повторні випробування) для окремого обліку. Рішення залежить від того, наскільки ця складова витрат важлива для досягнення цілей програми для впровадження якості, але у будь-якому випадку забезпечення однорідності зібраних даних важливе для їх класифікації. Для уникнення подібних ситуацій невизначеності віднесення того чи іншого виду витрат до відповідної класифікаційної групи на підприємстві може бути розроблене Положення про витрати на якість, яке буде містити нормативно затверджений перелік витрат з їх відповідною класифікацією та присвоєним кодом.

Як зазначав Е. Демінг, ідеї якого отримали широке визнання в Японії, немає необхідності в точному визначення витрат на якість і вважав це непотрібним витрачанням часу [2]. погоджуємось з такою позицією і вважаємо, що витрати на якість повинні бути визначеними в цілому завдяки дієвому менеджменту (в тому числі управлінню взаємовідносинами між трудовим колективом та постачальниками).

7. Затвердження або вибір методів оцінки витрат на якість. В даний час найбільш розповсюдженими є наступні методи оцінки витрат на якість, які ґрунтуються на положеннях Британського стандарту BS 6143:1992 "Керівництво по економіці якості":

- 1) з групуванням на попереджувальні витрати, на контроль і усунення дефектів;
- 2) з групуванням на відповідність і усунення невідповідності.

Перший метод на сьогоднішній день може застосовуватися промисловими підприємствами для оцінки витрат на забезпечення якості продукції, що випускається.

Другий підхід використовуватися в будь-якій сфері діяльності при оцінці витрат на забезпечення якості бізнес-процесів.

У відповідності з вибраним методом інформація з витрат на якість може бути виявлена шляхом введення комплексної системи внутрішньофірмового управлінського обліку [7, с. 18].

8. Визначення рахунків для відображення витрат на якість краще всього починати з вивчення документів, в яких містяться описи всіх вживаних компанією рахунків. Іншими джерелами для її створення повинні стати докладні описи елементів витрат на якість і переліки елементів витрат, складені всіма підрозділами підприємства. Наступний суттєвим кроком є ув'язка існуючих рахунків, які

використовує підприємство з елементами витрат на якість. Очевидний зв'язок між ними існує в тих випадках, коли той або інший рахунок виник тільки тому, що якість продукції не ідеальна. Прикладом може бути рахунок, на якому враховують витрати на переробку і виправлення браку. Але частіше такого прямого зв'язку немає. Тому треба виробити практичні рекомендації з отримання необхідної інформації з існуючих рахунків. Вживана термінологія повинна бути зрозумілою для тих, хто буде нею користуватися. Слід прагнути максимальної простоти і ясності визначень елементів витрат. Тобто необхідно визначити відповідні рахунки витрат та запровадити по ним аналітику в розрізі витрат на якість відповідно до розробленої класифікації витрат на якість.

9. Формування та забезпечення системи документообороту та розробка звітності щодо витрат на якість. Кожне підприємство безперервно здійснює визначену діяльність, що складається з господарських процесів, операцій і фактів господарського життя. І обов'язковою умовою для їх відображення є документальне оформлення та вартісне вимірювання.

Документування забезпечує спостереження і первинний контроль за господарською діяльністю підприємства. Складання первинних документів є початковою стадією обліку. І саме документ письмово засвідчує здійснення господарської операції та надає юридичної сили даним бухгалтерського обліку. Від правильності заповнення первинних документів в значній мірі залежить повнота і достовірність показників всієї системи обліку. Тобто необхідно організувати систему створення, перевірки та обробки первинних документів щодо витрат на якість в бухгалтерському обліку від моменту їх створення до передачі в архів.

Своєчасне оформлення первинних документів щодо витрат на якість, передача їх у встановленому порядку і строки для відображення в бухгалтерському обліку здійснюється відповідно до затвердженого на даному підприємстві графіку документообороту.

Даний графік документообороту розробляється на основі структурної схеми підприємства, положень про структурні підрозділи та посадові інструкції працівників, інших внутрішніх нормативних актів підприємства. Він регламентує строки складання, надання та обробки первинних документів; визначає перелік документів, час їх просування та обробки, посадових осіб, відповідальних за складання документів, порядок їх передачі по інстанціях для обробки, строк надходження документів до бухгалтерії, термін обробки і проходження документів всередині облікового відділу і завершення всіх робіт за звітний період до складання бухгалтерського балансу та звітності.

Тривалість складання документу має бути мінімальною. Для цього необхідно обмежити коло осіб, які беруть участь у складанні того чи іншого документу.

Графік документообороту повинен сприяти покращенню усієї роботи на підприємстві, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівню автоматизації робіт. Він розробляється головним бухгалтером, затверджується і вводиться в дію наказом керівника для того, щоб бути обов'язковим не тільки для облікових, алей для інших працівників, пов'язаних з веденням обліку.

Раціональна побудова документообороту на підприємстві необхідна для своєчасності підготовки та надання повної, необхідної облікової інформації, забезпечення належного рівня аналітичності в роботі з метою забезпечення оперативності прийняття рішень управлінським персоналом щодо витрат на якість.

Значна кількість підприємств віддають перевагу більш неформальним (не документованим) періодичним оцінкам витрат, пов'язаних з якістю, на основі річних або піврічних звітів за якістю. В основі такого підходу може лежати оцінка вартості однієї типової помилки або цілого ряду помилок або дефектів. Іноді дуже корисними виявляються й інші неформальні методи обліку витрат на якість. Наприклад, облік впливу ступеня задоволеності

споживача на рівень потенційних втрат дозволяє більш тісно зв'язати заходи по поліпшенню якості із споживацькими очікуваннями.

10. Забезпечення збереження комерційної таємниці.

Відсутність єдиних організаційних заходів зі створення безпеки облікової інформації, зокрема щодо витрат на якість, знижує можливості реалізації конкурентних переваг підприємства в умовах ринкових відносин, а отже, й ефективність господарювання.

Дедалі актуальніше постає питання забезпечення безпеки облікової інформації через відповідні організаційні заходи для попередження несанкціонованого її використання. За оцінкою експертів промислово розвинутих країн втрата лише четвертої частини інформації, що становить комерційну таємницю, забезпечує настільки вагомі переваги конкурентам, що підприємство, що втратило інформацію, протягом декількох місяців може збанкрутувати.

Переваги, які надає комп'ютеризація облікового процесу, можуть зникнути внаслідок неграмотного використання програм і відсутністю заходів із запобігання розголошенню інформації про підприємство.

Тому на підприємстві необхідно вжити заходи щодо забезпечення безпеки облікової інформації, розробивши відповідну систему обмеженого доступу до облікової інформації щодо витрат на якість. Потрібно розробити окреме Положення щодо захисту облікової інформації, зокрема витрат на якість. Дані заходи дозволять підприємству реалізувати свої конкурентні переваги в умовах ринкових відносин.

Для забезпечення збереження комерційної інформації, зокрема в частині витрат на якість потрібно вжити відповідні заходи захисту облікової інформації. На рис. 5 зображені заходи адміністративного та соціально-психологічного захисту облікової інформації, запропоновані О.П. Войналович в дисертаційній роботі "Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади"[14].



Рис. 5. Перелік заходів суб'єктів організації бухгалтерського обліку щодо захисту комерційної таємниці в сфері витрат на якість

Ефективність заходів щодо захисту інформації забезпечується із комплексним застосуванням. У випадку заподіяння шкоди в результаті неправомірних дій щодо несанкціонованого заволодіння конференційною інформацією і комерційною таємницею підприємство матиме право на юридичний захист.

Всі розглянуті нами етапи та їх основні положення повинні бути нормативно закріплені в обліковій політиці підприємства, а саме в Наказі про облікову політику, в якому повинен міститися й розділ щодо обліку витрат на якість або розроблене окреме Положення про витрати на якість. Структура даного розділу (Положення) може бути наступною (табл. 5).

Таблиця 5. Структура Положення про витрати на якість

№ з/п	Розділ	Елементи
1	Загальні положення	завдання обліку витрат на якість
		принципи його реалізації
		законодавство на основі якого розробляється облік витрат на якість
		обов'язки суб'єктів, які беруть участь у формуванні облікової політики
2	Організаційно-технічні положення	інформація про осіб, що відповідальні за організацію облікової політики щодо витрат на якість
		відповідальність осіб відповідальні за організацію облікової політики щодо витрат на якість
		об'єкти обліку витрат на якість
		перелік типових витрат на якість
		умови визнання витрат на якість
		контроль за управлінням якістю продукції;
		розробка підприємством форм первинних документів, реєстрів, звітності щодо витрат на якість
		внесення до робочого плану рахунків відповідних аналітичних рахунків щодо обліку витрат на якість
		графік документообороту щодо витрат на якість продукції
		порядок забезпечення безпеки інформації щодо витрат на якість
3	Методичні положення	методика оцінки витрат на якість
		методика розподілу витрат на якість між видами продукції
		методика відображення витрат на якість на рахунках бухгалтерського обліку
4	Додатки	додатки, що містять і більш детально розкривають положення, наведені в попередніх розділах (наприклад, перелік типових витрат на якість Додаток С; бланки первинних документів, форм внутрішньої звітності щодо витрат на якість, графіки документообороту тощо).

Для малих та середніх підприємств не є доцільним створення окремого Положення про витрати на якість, для них достатнім буде включення до Наказу про облікову політику даних елементів, запропонованих в табл. 5. Для великих підприємств, які мають значні обсяги реалізації та орієнтуються на збільшення своєї ринкової частки шляхом підвищення якості продукції та здобуття на цій основі конкурентних переваг, доцільним є розробка та затвердження окремого Положення про витрати на якість, де буде зібрана вся інформація як облікового, так і загального управлінського спрямування щодо витрат на якість.

Висновки. Існуючий рівень організації обліку не здатний задовольнити всі вимоги щодо обліку витрат на якість продукції та надати необхідну інформацію у повному обсязі. Тому кожне підприємство, яке впроваджує систему суцільного управлінського контролю якості повинно розробити власну методику бухгалтерського обліку витрат на якість та забезпечити його ефективну організацію. Це дасть можливість підвищити ефективність діяльності підприємства, якість її продукції та рівень конкурентоспроможності та рейтингу серед інших підприємств.

Планування та облік витрат на якість повинні здійснюватися в рамках системи суцільного управління якістю та бути інтегрованою з нею. Саме це дасть можливість комплексного управління якістю продукції, враховуючи економічні та витратні аспекти. Визначено основні принципи, завдання організації обліку витрат на якість. Запропоновано десять етапів організації бухгалтерського обліку витрат на якість продукції (робіт, послуг), використання якого, вважаємо, допоможе підприємствам полегшити процес організації бухгалтерського обліку витрат підприємства, пов'язаних з якістю та ефективно управляти ними. Розроблено структуру Положення про витрати на якість, охарактеризовано його основні елементи.

Матеріали, наведені в статті, можуть бути використані в подальших теоретичних розробках із даної теми, а також у практичній діяльності суб'єкта господарювання.

Список використаної літератури:

1. Автореферати дисертацій за напрямом "організація обліку" // [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/>. 2. *Адлер Ю.П., Шелетова С.Е.* От затрат на качество – к управлению затратами // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://quality.eup.ru/ECONOM/ot_zatrat.htm. 3. *Бабенко И.П.* Курс двойной бухгалтерии / И.П. Бабенко. – С.-Петербург: Издание В.И. Губинского, 1911. – 1106 с. 4. *Безруких П.С.* Организация бухгалтерского учета на предприятии / П.С. Безруких. – М.: Издательство "Финансы", 1966. – 207 с. 5. *Бібік Ю.В.* Економічні аспекти сертифікації продукції та систем управління якістю за міжнародними стандартами: Автореф. Дис на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: 08.06.01 [Електронний ресурс] / Ю.В. Бібік; Харк. держ. екон. ун-т. – Х., 2003. – 20 с.: рис. – укр. 6. *Быкова А.Л.* Теория бухгалтерского учета / А.Л. Быкова, под ред. проф. С.А. Щенкова. – М.: Госфиниздат, 1962. – 352 с. 7. Британский стандарт BS 6143:1990 "Руководство по экономике качества". Часть 2. "Модель предупреждения, оценки и отказов" / BS 6143:1990 "Guide to the economics of quality". Part 2. "Prevention, appraisal and failure model" / М.: НТК "Трек". – 2001. – 24 с. 8. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун. – Житомир: ЖІТІ, 2001 р. – 576 с. 9. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Ю.П. Майданевич; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 21 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08myppom.zip>. 10. Бухгалтерський облік і контроль виробничого споживання оборотних активів: організація та методика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Г.С. Суков; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 21 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08sgsaom.zip>. 11. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Ю.П. Майданевич; Нац. аграр. ун-т. – К., 2008. – 21 с. – укр. – Режим доступу: // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08myppom.zip>. 12. Бухгалтерский учет: Учебник / П.С. Безруких, В.Б. Івашкевич, А.Н. Кашаев и др.; под ред. П.С. Безруких. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 456 с. 13. *Вейцман Н.Р.* Краткий учебник счетоводства / Н.Р. Вейцман. – М.: Государственное издательство, 1926. – 150 с. 14. *Войналович Олена Петрівна.* Організація бухгалтерського обліку: теоретико-методичні засади: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / О.П. Войналович, Національний аграрний ун-т. – К., 2006. – 21 с. // <http://www.nbu.gov.ua/>. 15. *Галаган А.М.* Основы бухгалтерского учета / А.М. Галаган, под ред. проф. С.К. Татура и А.С. Маргулиса. – М.-Л.: Госпланиздат, 1939. – 304 с. 16. *Гальперин Я.М.* Основы бухгалтерского учета. – 4-е изд. / Я.М. Гальперин. – М.-Л., 1970. – 370 с. 17. *Грабова Н.М.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для с.-г. технікумів. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Н.М. Грабова. – Київ: Вища школа, 1979. – 328 с. 18. *Даниленко Я.* Принципы и методы организации в счетном деле / Я. Даниленко // Счетоводство. – 1925. – № 5(20). – С. 594-603. 19. *Демиденко Д.С.* Управление затратами при формировании качества промышленной продукции / Д.С. Демиденко – СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1995 г. 20. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996 Режим доступу: rada.gov.ua. 21. *Канивец А.Н.*, Экономический анализ системы менеджмента качества промышленных предприятий / А.Н. Канивец, Б.И. Герасимов, А.В. Пархоменко. – Тамбов: ТГТУ, 2005 г. – 144 с. 22. *Кашаев А.Н.* Организация бухгалтерского учета в производственных объединениях / А.Н. Кашаев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с. 23. *Кирюшин Е.* Популярне очерки по счетоводству / Е. Кирюшин // Счетная мысль. – 1925. – № 4. – С. 7-9. 24. *Литвин Ю.Я.* Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадыня. – К.: Издательство объединения "Вища школа", 1977. – 176 с. 25. *Малишев И.В.* Теорія бухгалтерського учета: Учебное пособие для с.-х. вузов / И.В. Малишев. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 263 с. 26. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / І.І. Криштопа; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 19 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08kiikna.zip>. 27. Методологія та організація обліку і контролю інвестиційної діяльності: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / М.І. Бондар; Держ. вищ. навч. закл. "Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана". – К., 2008. – 32 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08bmikid.zip>. 28. Методика та організація обліку і аудиту витрат у туристській галузі (на прикладі туристських підприємств Автономної Республіки Крим): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.В. Сметанко; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2004. – 19 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2004/04sovark.zip>. 29. Методика і організація обліку та аналізу фінансових результатів діяльності на малих підприємствах: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Т.О. Токарева; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2005. – 20 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05todmp.zip>. 30. *Німчинов П.П.* Загальна теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1977. – 240 с. 31. Облік і аналіз власного капіталу: методика та організація (на прикладі акціонерних товариств промисловості України): Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / С.В. Питель; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2001. – 20 с.: рис. – укр. //

- <http://www.nbu.gov.ua/ard/2001/01psvkmo.zip>. 32. Облік і аналіз зобов'язань будівельних підприємств: методика та організація: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / І.Я. Омецінська; Терноп. нац. екон. ун-т. – Т., 2008. – 20 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08oiyrpmo.zip>. 33. Облік виробничих витрат бавовнопрядильних підприємств: методика та організація: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.В. Миرونюк; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2005. – 19 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05movpm1.zip>. 34. Облік витрат на виробництво будівельної продукції: теорія, організація і методика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / К.А. Ягмур; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 20 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08ykatom.zip>. 35. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Я.Д. Крупка; Терноп. акад. народ. госп-ва. – Т., 2002. – 32 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2002/02kydpmo.zip>. 36. Облік і аналіз іноземних інвестицій: методика та організація (на прикладі підприємств швейної промисловості України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / І.Є. Прибега; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2000. – 16 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2000/00pieimo.zip>. 37. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / С.В. Шульга; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2006. – 21 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2006/06ssvtom.zip>. 38. Облік і внутрішній аудит основних засобів: організація та методика (на прикладі підприємств електротехнічної промисловості західного регіону України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.М. Десятнюк; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 1999. – 20 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/1999/99domzom.zip>. 39. Організація і методика управлінського обліку витрат: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Г.О. Соболюк; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 22 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2008/08sgouov.zip>. 40. Організація обліку та аналізу виробничих витрат в підприємствах рекламної діяльності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / І.В. Нестеренко; Харк. держ. ун-т харчування та торгівлі. – Х., 2003. – 18 с.: рис. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03nivprd.zip>. 41. Організація і методи управлінського обліку виробництва продукції овочівництва захищеного ґрунту: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / К.В. Лихацька; Нац. аграр. ун-т. – К., 2003. – 19 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2003/03lkvozg.zip>. 42. Організація і методика обліку фінансових результатів підприємницької діяльності: Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / Г.А. Ямборко; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 21 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05ygarpd.zip>. 43. Організація і методологія обліку і аналізу фінансових результатів (на прикладі консервного виробництва України): Автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04 [Електронний ресурс] / О.М. Єремян; Київ. нац. екон. ун-т. – К., 2005. – 17 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2005/05eomkvu.zip>. 44. Організація і методика обліку та аналізу праці та її оплати на базі сучасних інформаційних технологій: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / В.А. Домбровський; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – К., 2007. – 20 с. – укр. // <http://www.nbu.gov.ua/ard/2007/07dvasit.zip>. 45. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с. 46. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В.В. Сопко – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.; іл.
47. Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования / А.Н. Сушкевич. – Мн.: Ред. журн. "Пром.-торговое право", 2004. – 252 с. 48. Шевцов А.В. Экономика качества важная часть бережливого производства / А.В. Шевцов. – Режим доступа: www.baikalcert.ru/New2611082.doc.
- ПАРХОМЕНКО Валерій Миколайович – кандидат економічних наук, доцент, Голова Управління методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України

