

РОЗДІЛ VI
**Бухгалтерський облік, аналіз,
статистика та математичні
методи й інформаційні технології
в економіці**

УДК 657

Садовська Ірина,
кандидат економічних наук, професор,
Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки,
кафедра обліку і аудиту;
м. Луцьк; e-mail: irina_sadovska@ukr.net

Мартинюк Наталія,
асистент, Луцький національний технічний університет,
кафедра обліку і аудиту;
м. Луцьк; e-mail: martinata0@gmail.com

Нагірська Катерина,
кандидат економічних наук, доцент,
Луцький національний технічний університет,
кафедра обліку і аудиту;
м. Луцьк; e-mail: katya_nagirska@ukr.net
<https://doi.org/10.29038/2411-4014-2018-03-94-101>

**ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ
НА ЯКІСТЬ ЗА МОДЕЛЮ «ПОПЕРЕДЖЕННЯ, ОЦІНКИ ТА ВТРАТ»
НА БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті систематизовано основні проблеми, що виникають на етапі впровадження методу обліку витрат на якість за методикою моделі «попередження, оцінки та втрат» в облікову систему, на основі результатів досліджень, оприлюднених у літературних джерелах. Аналіз проблемних аспектів подано в розрізі кожної з категорій витрат на якість. Визначено вплив специфіки будівельної діяльності на методикою обліку витрат на якість. Це важливо для адаптації узагальненої методики до специфіки діяльності будівельних підприємств і формування відповідних методичних рекомендацій.

Ключові слова: облікова система, витрати на якість, попереджувальні витрати, витрати на оцінку якості, внутрішній брак, зовнішній брак.

Садовская Ирина,
кандидат экономических наук, профессор,
Восточноевропейский национальный университет имени Лесы Украинки,
кафедра учета и аудита;
г. Луцк e-mail: irina_sadovska@ukr.net

Мартынюк Наталья,
ассистент, Луцкий национальный технический университет,
кафедра учета и аудита;
г. Луцк e-mail: martinata0@gmail.com

Нагирская Екатерина,
кандидат экономических наук, доцент,
Луцкий национальный технический университет,
кафедра учета и аудита;
г. Луцк e-mail: katya_nagirska@ukr.net

ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ВНЕДРЕНИЯ МЕТОДА УЧЕТА ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО ПО МОДЕЛИ «ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ, ОЦЕНКИ И ОТКАЗОВ» НА СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье систематизированы основные проблемы, возникающие на этапе внедрения метода учета затрат на качество по методике модели «предупреждения, оценки и отказов» в учетную систему, на основе результатов исследований, напечатанных в литературных источниках. Анализ проблемных аспектов представлен в разрезе каждой из категорий затрат на качество. Определяется влияние специфики строительной деятельности на методику учёта затрат на качество. Это важно для адаптации обобщенной методики к специфике деятельности строительных предприятий и составления соответствующих методических рекомендаций.

Ключевые слова: учетная система, затраты на качество, предупреждающие затраты, оценочные затраты, внутренний брак, внешний брак.

Sadovska Irina,
Candidate of Economic Sciences, Professor, East European
National University named after Lesia Ukrainka,
Accounting and Audit Department;
Lutsk city; e-mail: irina_sadovska@ukr.net

Martyniuk Natalia
assistant, Lutsk National Technical University,
Accounting and Audit Department;
Lutsk city; e-mail: martyniuk0@gmail.com

Nahirskaya Kateryna
Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Lutsk National Technical University,
Accounting and Audit Department;
Lutsk city; e-mail: katya_nagirska@ukr.net

PROBLEM ASPECTS OF IMPLEMENTATION OF THE QUANTITY COST TECHNIQUES BY «PREVENTION, APPRAISAL AND FAILURE» MODEL AT CONTRACTORS

At present, a quality costing method is not sufficiently widespread in the practice of Ukrainian enterprises, including contractors. This leads to an understanding of the existence of factors that restrain its application in practice. Moreover, the influence of peculiarities of construction activity on the methodology of quality cost accounting has been defined. The non-adaptation of the method to the specifics of the construction sector reduces its attractiveness for contractors. That's why the purpose of the on-going paper is to study and systematize the problematic aspects of the implementation of the quality costing method based on the Prevention, Appraisal and Failure Model taking into account the influence of construction activity.

The difficulties are considered in frames of each of the categories within cost of quality. Besides, it was found that the general problems that apply to all categories of quality costs include a subjective approach to attributing data to quality costs, their dispersal in the traditional accounting system of the enterprise, the lack of adaptation of the structure of the categories of expenses by the optimal amount and the reflection of the specifics of the construction activity.

The measurement problem is inherent in all categories apart from external deficiencies and manifests itself in relation to preventive costs and assessment costs - in the absence of a direct link between activities and consumed resources, and also a subjective approach to categorizing costs into Prevention or Appraisal categories. In the case of internal losses, this is the presence of hidden losses.

The long construction cycle generates a prolonged appearance of costs of external defects in the accounting system. This caused the necessity to adopt quality costing by means of exclusion of the costs for external defects from the

short-term analysis. Ignoring the problem solving of the method may result in distortion of management information and losing of its usefulness. This is also important for the adaptation of the general methodology to the specifics of the construction activity and the development of appropriate methodological recommendations.

Key words: an accounting system, quality costs, prevention costs, quality appraisal costs, internal failure, external failure.

Постановка проблеми. Облік витрат на якість не належить до традиційних методів бухгалтерського обліку, а використовується підприємствами з власної ініціативи як допоміжний інструмент під час реалізації концепції з управління якістю. Основне призначення методу – формування облікової інформації для підтримки процесів управління якістю, у тому числі й прийняття відповідних рішень.

Незважаючи на те, що метод відомий уже більше ніж півстоліття, визнаний як перспективний і має значний потенціал для підвищення інформативності управлінської інформації у сфері управління якістю [1], на сьогодні він є недостатньо поширеним у практичній діяльності підприємств України, у тому числі й будівельних підприємств. Це підводить до розуміння наявності низки факторів, які стримують його застосування на практиці.

Аналіз проблем, із якими стикаються підприємства як при впровадженні, так і при застосуванні методу, дає змогу виявити його слабкі сторони, із якими підприємству складно справлятися самостійно. Крім того, неадаптованість методу до специфіки діяльності будівельного сектору економіки знижує його привабливість для підприємства та можливість застосування на практиці. Адже на початках впровадження методу виникає потреба в значній інтелектуальній і вузькоспеціалізованій праці з адаптації методики під умови діяльності підприємства. Припускаємо, що це є одним із факторів, який спричиняє гальмування більш активної імплементації методу на практиці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Метод виник наприкінці 50-х років, коли Арманд Фейгенбайм запропонував формувати витрати на якість за трьома категоріями:

- превентивні витрати або витрати на попередження;
- витрати на оцінку (контроль) якості;
- внутрішні й зовнішні втрати.

Така класифікація відома під скороченою назвою – PAF (від відповідних англійських слів prevention, appraisal та failure) і є одним з основних підходів до обліку й управління витратами на якість. Метод передбачає проведення порівняльного аналізу обсягів інвестицій у програму якості (превентивні витрати та витрати на оцінку) з утратами підприємства, що сталися внаслідок допущення низької якості, а також відстеження тенденції зміни динаміки обсягів витрат за відповідними категоріями. Крім того, він дає змогу виявити причини втрат низької якості й відслідковувати найбільш значні ділянки їхніх утрат тощо.

На сьогодні загальні підходи до методики обліку витрат на якість за моделлю PAF закріплені в американському стандарті з якості (ASQ), британському стандарті BS 6143 (частина 2, додаток 4A) та в розробках науковців, зокрема Дж. Кампанелли. Методичні рекомендації є уніфікованими й призначені для застосування підприємствами без уточнення секторів економіки.

Спроби практичного застосування методу обліку витрат на якість за моделлю PAF спричинили дискусії на сторінках наукових журналів серед науковців, серед яких відомими є роботи Б. Дейла й Дж. Планкета [2], Хола та Томкінса [3], Дж. Кампанелли [1] й ін. Поряд з обговоренням специфічних аспектів методики обліку витрат на якість також увагу дослідників зосереджено на виявленні й аналізі причин, які гальмують більш активне застосування методу підприємствами різних секторів економіки, у тому числі й будівельного.

Виокремлення невирішених раніше питань, що є частиною загальної проблеми, яка досліджується в статті. Варто відзначити, що проблемні аспекти не досліджувалися науковцями системно. У працях [1, 2, 3] викладено окремі думки, які у своїй сукупності доповнюють одна одну. Відсутність цілісної картини не дає змоги сформулювати методичні рекомендації щодо впровадження та застосування методу, адаптованого до специфіки будівельної діяльності.

Ураховуючи те, що будівництво є сектором економіки, який має достатньо яскраво виражену специфіку: довготривалість будівельного виробництва, відносно велику кількість учасників будівельного процесу й вплив їх комунікації на продуктивність праці, складну та різноманітну структуру видів будівельних і монтажних робіт під час спорудження одного об'єкта, високий ризик впливу людського фактора на процес та результати роботи тощо. Прямо чи опосередковано особливості будівельної галузі впливають на складові частини методики обліку витрат на якість, що потребує детального дослідження.

Формулювання мети статті (постановка завдання). Мета статті – дослідження – розкриття й систематизація проблемних аспектів впровадження та реалізації методу за моделлю PAF із врахуванням впливу специфіки будівельної діяльності.

Виклад основного матеріалу. Методикою обліку витрат на якість передбачено проведення робіт підприємством з імплементації методу за трьома етапами, а саме: 1) визначення статей витрат у межах кожної з категорій, 2) аналіз можливості кількісного вимірювання кожної зі статей категорії та 3) власне калькуляція витрат на якість. Варто відзначити, що перші два етапи – це одноразові види робіт з організації впровадження методу й мають дослідницький характер. Від того, наскільки ефективно реалізовані два перші етапи, залежить і дієздатність методу, тобто успішне функціонування третього етапу, власне формування аналітичної звітності щодо витрат на якість по підприємству. Кожен з етапів інтеграції методу в практичну діяльність підприємств не є простим та супроводжується труднощами методичного й організаційного характеру. Тому в цій роботі їх аналіз пропонується проводити в розрізі наведених етапів, стосовно кожної з категорій.

Уважаємо, що на етапі виділення статей витрат на якість одним із дискусійних питань методики є знаходження оптимального балансу між їх кількістю виділення за кожною з категорій і достатньою інформативністю вихідних облікових даних. Дотримання балансу між недопущенням надмірної деталізації статей, коли вона перестає підвищувати інформативність облікової інформації, та їх укрупненням, що також супроводжується втратою інформативності облікових даних, є важливим для забезпечення якості управлінської інформації.

Стосовно витрат на якість у літературі [1] та методичних розробках [4] кількість позицій переліку статей витрат подається різна. У низці джерел вона зазначається укрупнено [5], в інших – надмірно деталізовано [1]. Укрупненою можна вважати, коли поділ витрат на якість пропонується у вигляді назв лише 4-х категорій: превентивні (попередження)-оцінки-внутрішні втрати-зовнішні втрати. Така укрупненість не дає змоги, наприклад, провести аналіз та виявити причини дефектів, їх розмір тощо. Деталізація може досягати надмірності, коли в наповненні кожною з категорій не врахована значимість статті за обсягом і виділяються незначні статті витрат.

Для досягнення збалансування кількості статей витрат у межах структури кожної з категорій повинна піддаватися критичному аналізу, наприклад, урахуваючи критерії частоти понесення витрат певного виду діяльності в межах категорії та/ або величини обсягу статті витрат у загальній структурі витрат на якість. У цьому випадку проявляється вплив специфіки видів господарської діяльності, що формується під впливом особливостей сектору, ринкової ситуації тощо. Для цього можна використовувати аналіз структури типових видів діяльності та динаміки їх зміни на рівні сектору.

Наприклад, у відсотковому значенні стаття витрат на маркетинг у будівництві може бути менш вагомою в загальній структурі витрат, ніж така сама стаття витрат промислового підприємства. Проте витрати на контроль, навпаки, є порівняно більшими в будівництві. Отже, баланс може досягатися на принципах урахування вагомості статті в загальній структурі витрат на якість, коли пріоритет надається найбільш значимим статтям.

У цьому контексті, досягнення збалансованої деталізації статей на основі встановлення граничного відсотка значимості статті з урахуванням специфіки видів діяльності можна також вважати складовою частиною механізму адаптації узагальнених рекомендацій методу до умов певного сектору економіки та одним з етапів методики обліку витрат на якість.

Другий етап впровадження методу обліку витрат на якість щодо аналізу можливостей кількісного вимірювання пов'язаний зі складністю адекватної ідентифікації та вимірності витрат. У літературі ця проблема обговорюється як явище розпорошеності витрат на якість в обліковій системі підприємства й наявність прихованих витрат. Дискусійні аспекти за цією тематикою добре висвітлені в працях, наприклад, Дж. Кампанелли [1]. С. І. Архієреєва, Я. В. Зінченка [6], Є. М. Рудніченка та ін. [7].

Варто відзначити, що труднощі ідентифікації й вимірності в контексті зазначених явищ мають різний характер у розрізі категорій витрат на якість як це систематизовано та узагальнено на рис. 1, а тому варто розглядати їх окремо за двома групами витрат. Стосовно превентивних витрат та витрат на оцінку дослідники відзначають проблему розпорошеності витрат в обліковій системі [1], тоді як проблема прихованих витрат більше властива категорії внутрішніх утрат, які в традиційній системі обліку відомі як брак продукції.



Рис. 1. Проблемні аспекти впровадження методу обліку витрат на якість та напрями їх розв'язання [1, 2, 3]

Б. Дж. Дейл, досліджуючи можливості імплементації витрат на якість за Британський стандарт BS 6143:1990 «Керівництво з економіки якості. Частина 2. Модель попередження, оцінки та витрат» [4] на британських підприємствах, підкреслює, що наявна система обліку не фіксує дані щодо витрат у тій формі, що наведена в стандарті, та важко співвідноситься з ними [2, с. 76]. Це твердження повною мірою стосується й національної облікової системи в частині обліку превентивних витрат та витрат на оцінку якості й пов'язано із впливом наступних чинників.

По-перше, облікова інформація формується відповідно до правил, визначених стандартами бухгалтерського обліку (національними та/або міжнародними), які не передбачають виділення категорій витрат на якість у частині превентивних витрат і витрат на оцінку. І хоча в традиційній системі обліку не закладено механізму систематизації превентивних витрат та витрат на оцінку на рахунках синтетичного й аналітичного обліку, проте тією чи іншою мірою первинні дані про витрати на якість у ній присутні. Це стало підставою для обговорення проблеми розпорошеності витрат на якість у традиційній обліковій системі.

По-друге, і в британському стандарті, і в розробці Дж. Кампанелли категорії витрат на якість переважно виокремлюються у вигляді видів діяльностей, а не в розрізі ресурсів, як це відбувається в традиційній системі обліку підприємств. Певною мірою це пов'язано з тим, що програми з якості розробляються за видами діяльності. З облікового погляду вид діяльності є складною статтею витрат, яка потребує калькулювання, що породжує дискусії щодо питання їх вимірності. Отже, в обліковій системі виникає потреба у віднесенні спожитого ресурсу відповідно до превентивних

витрат чи витрат на оцінку або виокремлення його частини для адекватного розподілу між цими категоріями [3].

На думку дослідників Елдріча та Дейла, у цьому контексті основними недоліками є складність і великий ступінь імовірності застосування суб'єктивного підходу при віднесенні витрат до однієї чи іншої категорії [2, с. 76–77]. Дж. Кампанелла це називає «нечітким визначенням витрат, коли їх можна ідентифікувати двоїсто» [1, с. 56]. У цьому випадку він пропонує брати до уваги два критерії:

– чи належить виконання обов'язків, наприклад, із проведення заходів щодо попередження дефектів, до посадових обов'язків;

– чи обсяг виконаних робіт є значним.

Автор вважає, що витрати варто включати до категорії, якщо (1) обов'язки із забезпечення якості (наприклад із попередженням дефектів) виконуються постійно, хоча є й частина обов'язків виробничого характеру; (2) роботи не належать до обов'язків працівника, навіть якщо їх обсяг є незначним. Витрати не варто включати, якщо роботи з якості належать до повсякденних обов'язків, але їх обсяг незначний [1, с. 56].

Виявлено, що однією зі статей витрат, які частіше потребують розподілу на превентивні та на оцінку, є оплата праці. Зокрема, це може стосуватися як працівників структурного підрозділу з управління якістю, так і робітників й управлінців будівельного виробництва. Під час організації обліку витрат на попередження та оцінку виникає потреба виокремлення із загальної суми нарахованих витрат на оплату праці тих частин, які варто віднести на попередження та/ або оцінку [3].

Первинним документом із нарахування заробітної плати працівникам будівельного майданчика є Специфікації обсягів робіт за видами [3]. У документі інформація про спожиті ресурси, у тому числі й витрати праці, доступна у формі стандартних (нормативних) витрат за видами діяльності. Варто відзначити, що вид діяльності може містити одночасно і превентивні, і контрольні заходи, що спричиняє труднощі коректного виокремлення витрат на відповідні заходи.

При використанні методу фактичного обліку, наприклад, інженером із якості чи іншим працівником відділу управління якістю, витрати визнаються на основі списання фактично понесених витрат трудових ресурсів. Виходячи з того, що інформація про витрати в традиційному обліку будівельного підприємства формується за елементами, заробітна плата нараховується за цілий звітний період (місяць) штатним працівникам відповідно до кількості відпрацьованих годин виконання функціональних обов'язків. Варто підкреслити, що дані щодо витрат праці людини (її внесок) у виконанні певного виду діяльності не формуються прямими розрахунками фактично відпрацьованих людино-годин за місяць, а тому виникає потреба зміни підходу до нарахування заробітної плати. Зокрема, це зумовлює необхідність нараховувати заробітну плату штатним працівникам не лише за фактично відпрацьовані людино-години, але й вести аналітичний облік у розрізі робіт чи видів діяльності, що належать до превентивних заходів чи на оцінку та контроль якості.

Дж. Кампанелла, розглядаючи проблему суб'єктивізму, виходить із того, що, по-перше, «не можна врахувати всі витрати підрозділів компанії, пов'язані з якістю», а по-друге, якщо виникають труднощі з розумінням того, до якого елемента категорії відносити витрати: превентивних, на оцінку чи витрат, і при цьому їх розмір не вважається суттєвим, у таких випадках важливіше «дотримуватися постійності їх класифікації», що фіксується в Наказі про облікову політику підприємства. Крім того, автор розглядає суб'єктивний підхід в іншому контексті, а саме при віднесенні витрат до власне категорії «витрат на якість» і для цього пропонує застосовувати принцип: «вартість робіт або дії враховується як елемент витрат за умови, що їх можна було уникнути, якби якість продукції була та завжди залишалась ідеальною» [1, с. 58].

Облік утрат (витрат на внутрішній та зовнішній брак) також супроводжується проблемними моментами, проте вони мають відмінну природу з огляду на врахування специфіки будівельної діяльності. Глибину проблеми показує проведене Холлом і Томкінсом експериментальне дослідження з імплементації методу в практику будівельного підприємства. Головною перешкодою, із якою зіткнулися дослідники, було небажання працівників брати участь у дослідженні з фіксації всіх невідповідностей, що виникають під час виконання будівельно-монтажних робіт, через їх чутливість до виявлення власних помилок. У практичній діяльності цей психологічний фактор є серйозною перешкодою повного виявлення витрат на якість у частині «внутрішнього» браку [3]. Тобто внутрішній брак часто не фіксується, а отже, збір інформації про витрати на виправлення дефектів частково

ігнорується [8]. Витрати на виправлення браку списуються на собівартість і переходять до категорії прихованих витрат. Тобто відбувається приховування фактів допущення помилок робітниками будівельного майданчика.

У цьому випадку виникає ситуація, що дані про брак як непродуктивні витрати не ідентифікуються, а вважаються продуктивними. Наслідками такої ситуації в будівництві є або перенесення непродуктивних витрат на замовника, включаючи їх у рахунок для оплати під час реалізації будівельного контракту, якщо він здійснюється на умовах ціноутворення «ціна плюс», або у випадку виконання договору з фіксованою ціною (зменшується його прибутковість для будівельного підприємства – підрядника). У такій ситуації ігнорування виявлення витрат браку є критичним для оптимізації мінімізації витрат підприємства з метою досягнення прибутковості замовлення та максимізації прибутку.

Із погляду повноти розробки методики обліку витрат на якість, проблема неповної фіксації витрат на виправлення браку не дає змоги сформувати точні оцінки для аналізу та потребує проведення організаційних заходів із максимально можливої ідентифікації як витрат на виправлення внутрішнього браку, так і виявлення інших категорій витрат.

Практика обліку наслідків допущення зовнішнього браку є більш прозорою на будівельних підприємствах. У традиційній системі вона добре фіксується у вигляді витрат за рекламаціями, штрафами, пенею, неустойками, відшкодуванням заподіяної моральної та фізичної шкоди. В обліковій системі дані присутні в грошовій формі і витрат на виправлення зовнішнього браку. У контексті застосування методики обліку витрат основна проблема пов'язана з тим, що інформацію про зовнішні витрати від зовнішнього браку важко використовувати як показник під час аналізу ефективності програм якості в короткостроковій перспективі, тому що в будівництві наслідки неякісного виконання робіт можуть проявитися значно пізніше від моменту передачі збудованого об'єкта замовнику й відображаються в іншому звітному періоді, ніж витрати за контрактом, за яким виявлено брак.

Вищезазначена специфіка будівельної діяльності підводить до того, що цю категорію варто виключати з аналізу витрат на якість у короткостроковій перспективі. Проте за потреби їх можна враховувати під час проведення аналізу в довгостроковій перспективі (стратегічного аналізу).

Висновки. Вищевикладене дає підставу сформувати висновки щодо характеру проблемних аспектів обліку витрат на якість на підприємствах будівельної галузі. Проблеми і їх розв'язання пов'язані між собою та впливають одна з одної.

1. До проблем загального характеру, що поширюються на всі категорії витрат на якість, належать:

- суб'єктивний підхід віднесення даних до витрат на якість;
- їх розпорошеність у традиційній обліковій системі підприємства;
- недостатня адаптованість структури категорій витрат за оптимальною кількістю та відображенням специфіки будівельної діяльності. Досягнення збалансованої деталізації структури статей витрат за кожною з категорій, що потрібно для забезпечення достатньої інформативності даних.

2. Проблема вимірювання властива всім категоріям, окрім зовнішнього браку, проте її прояв у кожній із категорій є відмінним:

- стосовно превентивних витрат та витрат на оцінку вона проявляється у відсутності прямого зв'язку між видами діяльності й спожитими ресурсами. На практиці це пов'язано з тим, що облік ресурсів ведеться за елементами витрат: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Тоді як програми якості розробляються за видами діяльності, робіт чи заходів, що з облікового погляду трактується як складна стаття витрат за споживанням ресурсів і може складатися з різних комбінацій елементів витрат. Ураховуючи, указуємо на необхідності адекватного розподілу елементів витрат на види діяльності;

- суб'єктивний підхід до віднесення витрат до категорій превентивних чи на оцінку;
- стосовно внутрішніх утрат це є наявність прихованих утрат, у тому числі внаслідок відсутності кількісного вимірника або незафіксованого, а отже, і необлікованого браку.

3. Проблема існування психологічного бар'єру працівників щодо фіксації фактів невідповідностей є однією з причин приховування допущеного браку та невідповідностей різного характеру.

4. Специфіка будівельної діяльності, зокрема довготривалий цикл будівництва й довгий життєвий цикл будівельних об'єктів породжує пролонговану в часі появу витрат на «зовнішній»

брак, стосовно звітних періодів, за які аналізуються дані інших категорій витрат на якість (превентивних, витрат на оцінку та внутрішніх утрат). Цей аспект призводить до зміни (модифікації) аналізу витрат на якість у короткостроковій перспективі (1 рік), коли доцільно не включати дані щодо витрат на покриття збитків від «зовнішнього» браку. Проте в цьому контексті методика стратегічного аналізу витрат на якість на будівельних підприємствах не зазнає змін.

Узагальнені проблемні аспекти імплементації обліку витрат на якість дають змогу сформуванню комплексне бачення напрямів їх розв'язання (рис. 1), що перебувають і у сфері методичної підтримки обліку, а саме розробка порядку відображення даних на рахунках синтетичного обліку, вибір методів і баз розподілу витрат, розробка форм збору даних та формування аналітичної інформації для прийняття управлінських рішень у сфері якості, а також виходять за межі обліку й, наприклад, потребують посилення інформаційної взаємодії з внутрішнім аудитом якості. Ігнорування розв'язання проблемних моментів методу може мати наслідком спотворення управлінської інформації та нівелювання її корисності.

Джерела та література

1. Экономика качества. Основные принципы и их применение/[под ред. Дж. Кампанеллы; пер. с англ. А. Раскина ; науч. ред. Ю. П. Адлер и С. Е. Щепетова]. Москва: РИА «Стандарты и качество», 2005. 232 с.
2. Dale B. G., Plunkett J. J., *Quality Costing*. London: Gower Publishing Limited. 1999. 236 p.
3. Hall M. & Tomkins C., A cost of quality analysis of a building project: towards a complete methodology for design and build. *Construction Management and Economics*. 19(7). 2001. P. 727–740.
4. BS 6143-2:1990 «Guide to the economics of quality. Part 2: The prevention, appraisal and failure model». URL: <https://qualitasbiblo.files.wordpress.com/2013/01/bs-6143-2-guide-to-the-economics-of-quality-part-2-paf-model.pdf>
5. Statement on Management Accounting «Managing Quality Improvements». URL: <http://www.micpa.com.my/micpamember/hb-management/mp5.pdf>
6. Архиреев С. И., Зинченко Я. В. Трансакционные издержки институционализации фондового рынка Украины. *Наукові праці Донецького національного технічного університету*. Серія: економічна. Вип. 55. Донецьк, ДонНТУ, 2003. С. 71–76.
7. Рудніченко С. М., Ядуха С. Й., Лісовський І. В. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних промислових підприємствах. *Економіка і регіон*. 2015. № 5 (54). С. 40–46.
8. Салихов С. А. Управленческий учет и контроль затрат на качество продукции в строительных организациях: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Астрахань, 2009. 239 с.

References

1. Campanella J. (2005). (Ed.) *Ekonomika kachestva. Osnovnye printsipy i ikh priminenie*. [Economy of quality. Basic principles and their application]. Ju.P. Adler & S.E.Schepetova (Ed.). Moscow: RIA «Standarts and Quality» [in Russian].
2. Dale, B. G., Plunkett, J. J., (1999) *Quality Costing*. London: Gower Publishing Limited.
3. Hall, M. & Tomkins, C., (2001) A cost of quality analysis of a building project: towards a complete methodology for design and build // *Construction Management and Economics*. – 19(7). – P. 727–740.
4. BS 6143-2:1990 «Guide to the economics of quality. Part 2: The prevention, appraisal and failure model». Retrieved from <https://qualitasbiblo.files.wordpress.com/2013/01/bs-6143-2-guide-to-the-economics-of-quality-part-2-paf-model.pdf>
5. Statement on Management Accounting «Managing Quality Improvements». Retrieved from <http://www.micpa.com.my/micpamember/hb-management/mp5.pdf>
6. Arkhireev, S. I., Zinchenko, Ja. V. (2003). *Transaktsionnye izderzhki institutsionalizatsii fondovogo rynka Ukrainy* [Transaction costs of institutionalization of the Ukrainian stock market]. *Naukovi pratsi Donetskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu*. – *Scientific works of Donetsk National Technical University*. (Series: economical. Issue 55). Donetsk: DonNTU [in Russian].
7. Rudinchenko, E. M. (2015). *Perspektivy vykorystannia netradytsiynykh metodiv upravlinnia vytratamy na vitchyznianskykh promyslovykh pidpryjemstvakh* [Prospects for using non-traditional methods of cost management at domestic industrial enterprises]. *Economy and region*. №5 (54). – P. 40–46 [in Ukrainian].
8. Salikhov, S.A. (2009). *Upravlencheskiy uchot i kontrol zatrat na kachestvo produktsii v stroitelnykh organizatsiakh*. [Management accounting and control of costs for product quality in construction organizations]. Astrakhan [in Russian].

Стаття надійшла до редакції 29.08 2018 р.