

ТРАНСФОРМАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НЕКОНДИЦІЙНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИРОБНИЦТВА У ВІДПОВІДЬ НА ЗАПИТИ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПРОДУКЦІЇ

© Луцюк І. В., 2017

У статті обґрунтовано напрями вдосконалення бухгалтерського обліку некондиційних результатів виробничого процесу з метою його адаптації до інформаційних потреб управління якістю продукції. Проаналізовано підходи до обліку браку та відходів виробництва та запропоновано модель трансформації існуючої практики ведення обліку шляхом введення додаткових субрахунків та побудови бухгалтерських записів щодо некондиційних результатів виробництва.

Ключові слова: витрати на якість, якість, брак, відходи, некондиційний результат виробництва, управління якістю.

I. V. Lutsiuk

Lviv Polytechnic National University

TRANSFORMATION OF ACCOUNTING OF SUBSTANDARD PRODUCTION RESULTS IN RESPONSE TO THE QUALITY MANAGEMENT SYSTEM DEMAND

© Lutsiuk I. V., 2017

The article is aimed at substantiation of development directions of accounting of substandard production results in order to adapt it to the information needs of the quality management system.

One of the priority objectives of management is to minimize losses from poor quality of the final product. To achieve this aim management needs objective and reliable information about amount, structure, and dynamics of such losses. Analyticity and accuracy of the accounting information about the cost of poor quality depends on the correct identification of the production process results and the allocation of its non-conforming component.

In this paper existing approaches to the accounting of waste, manufacturing defect and conditionally suitable products have been explored. After analyzing the existing accounting system and scientific approaches to its improvement, we can come to the conclusion that it do not take into account the information needs of quality management system. The reason is that on the basis of the existing accounting data it is impossible to distinguish the results of the production process with improper and non-optimized quality that is necessary for making decisions on issues of quality management policy. We suppose that the accounting of the production process results must be changed in order to respond with one or another policy of product quality management.

The article reveals the non-conforming production result as an object of accounting and control, which is the product created in the production cycle, which does not meet normative quality requirements and is not suitable for using according to the originally established purposes. The author considered the essence of waste materials, technological waste, defective and conditionally suitable product as nonconforming results of the production process.

The ways of improvement of accounting of failure costs have been suggested according to the information requirements of the quality management system. The model of the

transformation of the existing accounting practice by implementation of additional sub-accounts and scheme of accounting entries of substandard production results have been developed. In order to adapt accounting system to the modern information requirements of quality management we suggest using the account 24 “Substandard production result” with the dividing by following sub-accounts: conditionally suitable products, defective product, production waste within normal limit, production waste over the normal limit. The enterprise may determine independently the detail level and range of analytical accounts within the proposed sub-accounts, based on the information needs of the management system.

Using the proposed analytical sub-accounts will allow the accounting data to become a base for making decisions about the necessity to adjust management policies for quality costs, analyzing of planned and actual data on production waste, control and adjustment the failure costs.

Key words: quality costs, quality, manufacturing defect, waste, substandard production result, quality management.

Постановка проблеми. Результатом дієвого функціонування системи управління якістю продукції на підприємстві є мінімізація втрат від неналежної якості. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна інформація щодо обсягів та складу результатів виробничого процесу незадовільної якості. Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні, спрямована, насамперед, на формування показників публічної фінансової звітності, не надає об'єктивно повної та достатньо деталізованої інформації про відходи та брак для потреб управління якістю. З огляду на це, вважаємо за доцільне вдосконалити існуючі підходи до синтетичного та аналітичного обліку втрат від невідповідної якості для його максимальної адаптації до вимог ефективної системи управління якістю (СУЯ).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню проблем удосконалення бухгалтерського обліку відходів та браку на підприємстві присвячені наукові праці К. В. Безверхого [2], О. В. Боднар [3, 4], Т. Л. Боднар [5], Д. О. Грицишена [7], І. В. Замули [8], І. М. Извекової [9], Н. М. Левченко [11], В. М. Пархоменка [12], І. В. Поправко [13] та ін. Науковці зробили вагомий внесок у розвиток організації та методології бухгалтерського обліку відходів та браку, однак досі невирішеною є проблема адаптації облікової системи до потреб управління якістю продукції в частині формування інформації щодо некондиційних результатів виробничого процесу.

Цілі статті. Мета статті полягає в обґрунтуванні напрямів удосконалення бухгалтерського обліку некондиційних результатів виробництва для його адаптації до інформаційних потреб управління якістю продукції.

Для реалізації поставленої мети передбачено виконання таких завдань:

- здійснити огляд існуючих підходів до ведення обліку відходів виробництва, браку та умовно-придатної продукції;
- запропонувати шляхи удосконалення бухгалтерського обліку втрат від неналежної якості відповідно до інформаційних потреб СУЯ;
- сформувати модель трансформації існуючої практики ведення бухгалтерського обліку шляхом введення додаткових субрахунків та побудови бухгалтерських записів обліку некондиційних результатів виробництва.

Викладення основного матеріалу. Для прийняття рішень у сфері якості продукції необхідна інформація щодо наявних результатів функціонування системи управління якістю на підприємстві. Важливим показником, що дає змогу оцінити ефективність управлінських заходів у цій сфері, є величина втрат від неналежної якості, що виражена у формі вартості відходів, бракованої та умовно придатної продукції. Зрозуміло, що ідеальною є ситуація, в якій некондиційні результати відсутні. Однак, існують відходи, уникнення яких неможливе за конкретних умов організації та технології

виробництва. Практика обліку на виробничих підприємствах демонструє, що відображення браку та відходів здійснюється так званим «котловим» методом, що негативно впливає на ефективність управління якістю та результативність виробничих процесів загалом. З огляду на це виникає необхідність удосконалення системи бухгалтерського обліку з метою підвищення релевантності та аналітичності інформації щодо окремих компонентів результатів виробничого процесу неналежної якості (некондиційних).

Результатом виробництва є сукупність якісних та неякісних продуктів, одержаних в кінці виробничого процесу, які закінчені обробкою (готова продукція) та незакінчені обробкою (напівфабрикат, незавершене виробництво), а також залишки сировини зі зниженими первісними споживчими якостями, що утворюються внаслідок технологічних особливостей або недосконалості технології (відходи) [3, с. 6]. За наявності дефектів результати виробництва поділяють на кондиційні та некондиційні.

Під некондиційним результатом виробництва розуміємо продукт, що створюється в технологічному циклі виробництва (як проміжний, так і кінцевий), не відповідає нормативним вимогам щодо якості та не придатний для застосування за первісно встановленим призначенням. Продукт включає як уречевлену готову продукцію, так і надані послуги й виконані роботи. До некондиційних результатів виробництва належать відходи (сировинні і технологічні), бракована та умовно-придатна продукція.

Некондиційні результати виробництва можна класифікувати за відношенням до процесу виробництва, за місцем виявлення, за доцільністю повторного використання та за можливістю уникнення в технологічному процесі.

Від виду результатів виробництва залежатимуть подальші дії підприємства у сфері управління якістю, адже не завжди наявність відходів чи браку свідчитиме про неефективність системи управління якістю продукції.

Із кожним елементом некондиційних результатів промислового виробництва пов'язані певні види втрат від невідповідної якості (табл. 1).

Таблиця 1

Взаємозв'язок некондиційних результатів виробництва і втрат від невідповідної якості*

Результат виробничого процесу		Втрати від невідповідної якості
Сировинні та технологічні відходи	Зворотні	Витрати на доведення відходів до стану придатного для повторного використання та на їх повторне залучення виробничий процес
	Незворотні	Витрати на утилізацію, вартість безповоротно втрачених виробничих ресурсів
Бракована продукція	Внутрішній виправний брак	Витрати на виправлення бракованої продукції
	Зовнішній виправний брак	Витрати на гарантійне обслуговування, ремонт продукції та виправлення браку, витрати на сплату штрафних санкцій за реалізацію продукції неналежної якості
	Внутрішній невивправний брак	Собівартість бракованої продукції, витрати на утилізацію
	Зовнішній невивправний брак	Собівартість бракованої продукції, витрати на утилізацію, витрати пов'язані із поверненням продукції та відшкодуванням покупцю витрат на придбання бракованої продукції, витрати на сплату штрафних санкцій за реалізацію продукції неналежної якості
Умовно придатна продукція		Втрати від зниження ціни реалізації продукції з погіршеними якісними параметрами

Джерело: розробка автора

Розглянемо детальніше існуючу методику обліку браку та виробничих відходів та її відповідність потребам управління якістю продукції.

Сучасна облікова практика передбачає ведення обліку зворотних виробничих відходів з використанням субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси». Погоджуємося з І. В. Замулою [8, с. 49] щодо доцільності обліку відходів, що підлягають переробці, на субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку»; відходів, що не підлягають переробці, – на субрахунок 209 «Інші матеріали».

Грицишин Д. О. пропонує обліковувати відходи залежно від таких особливостей:

– по-перше, за умови, що утворені відходи можуть в подальшому бути використані як виробничі запаси в основному виробництві промислового підприємства, їх варто відображати на відповідному аналітичному рахунку до субрахунку 201 «Сировина і матеріали»;

– по-друге, якщо на підприємстві існують різні джерела утворення відходів, які можна використовувати для виробничих та невиробничих цілей, для їх обліку необхідно використовувати аналітичні розрізи до субрахунків синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси». Наприклад, утворені в результаті ліквідації основних засобів матеріальні цінності можуть бути використані як запчастини, будівельні матеріали;

– по-третє, у випадку налагодження ефективної системи рециклінгу потрібно використовувати такі субрахунки: 209 «Інші матеріали» при переробці власними силами та 206 «Матеріали, передані на переробку» при використанні послуг підприємств-переробників / утилізаторів;

– по-четверте, утворені відходи, призначені для реалізації, можуть обліковуватися як супутня продукція у випадку постійної реалізації такого роду відходів на рахунку 26 «Готова продукція» (наприклад, аналітичний рахунок 26.х. «Супутня продукція») та як відходи за умови одиничних випадків прийняття рішення про їх реалізацію на сторону [7, с. 240].

Інформація щодо вартості нормативних та понаднормативних виробничих відходів є необхідною для цілей управління якістю продукції, оскільки додаткові витрати пов'язані з виникненням, зберіганням, рециклінгом та утилізацією відходів є складовою втрат від неналежної якості, що є базою для оцінювання якості виробничого процесу загалом.

Щодо бракованої продукції, то для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку призначено рахунок 24 «Брак у виробництві», за дебетом якого відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість не виправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції [10].

Втрати від внутрішнього браку відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому було виявлено брак, а втрати від зовнішнього браку у періоді, в якому споживачем були пред'явлені претензії.

Ізвекова І. М., Король Г. О., Потрус Н. П. [8] пропонують вести облік браку з використанням субрахунків 241 «Внутрішній брак», 242 «Зовнішній брак». Аналітичний облік втрат від браку на думку авторів доцільно вести в розрізі видів браку за можливістю його виправлення, за техніко-технологічними особливостями процесу виробництва, за місцем виникнення та за видом продукції.

І. В. Поправко пропонує перейменувати рахунок «Брак у виробництві» на «Витрати на брак» і вести аналітичний облік в розрізі таких субрахунків:

– 3-го порядку: витрати на брак внутрішній, витрати на брак зовнішній;

– 4-го порядку: в межах нормативів, понаднормативні [12, с. 16].

Розглядаючи напрями удосконалення обліку витрат на якість, Т. Л. Бондар пропонує ведення обліку браку у розрізі таких субрахунків: 24/02 «Витрати на оцінку»; 24/03 «Витрати (втрати) через внутрішні дефекти»; 24/04 «Витрати (втрати) через зовнішні дефекти» [4, с. 155].

На думку О. В. Боднар, аналітичність облікової інформації підсилить введення таких субрахунків до рахунку 24 «Брак у виробництві»: 241 «Продукція з минулим терміном придатності і використання»; 242 «Продукція, яка не відповідає нормативно-технічній документації»; 243 «Продукція, що має нетоварний вигляд»; 244 «Продукція забракована покупцями та

постачальниками»; 245 «Продукція, на якій відсутній знак торгової марки»; 246 «Продукція з недотриманням умов договорів»; 247 «Продукція, яка знаходиться під митним контролем»; 248 «Інша продукція нестандартного призначення» [4, с. 41].

Н. М. Левченко та І. В. Козачок вважають, що аналітичний облік браку має вестись не за видами виробництва, як передбачено Інструкцією [9], а у розрізі класифікації витрат, пов'язаних з браком: за причинами виникнення, за характером дефектів, за винними особами, за місцем виникнення [10, с. 156].

Проаналізувавши існуючу систему обліку браку у виробництві та наукові підходи до її вдосконалення, можемо дійти висновку, що вони не враховують інформаційних потреб управління якістю продукції. Це зумовлено тим, що на основі існуючих облікових даних неможливо виокремити результати виробничого процесу належної та неоптимізованої якості, що необхідно для прийняття рішень щодо політики управління якістю.

Вважаємо, що систему обліку результатів виробничого процесу слід трансформувати таким чином, щоб рівень облікового узагальнення відповідав тій чи іншій політиці управління якістю продукції.

Класифікуючи системи управління якістю, М. В. Бальзан виділяє такі стратегічні альтернативи у цій сфері: відсутність намірів змінювати систему управління якістю; окремі заходи з модернізації; наявність стратегії оптимізації; узгодження стратегії оптимізації системи управління якістю із загальною стратегією розвитку підприємства [1, с. 70].

Класифікація витрат від невідповідної якості та їх взаємозв'язок з політикою управління витратами на якість наведено на рис. 1.

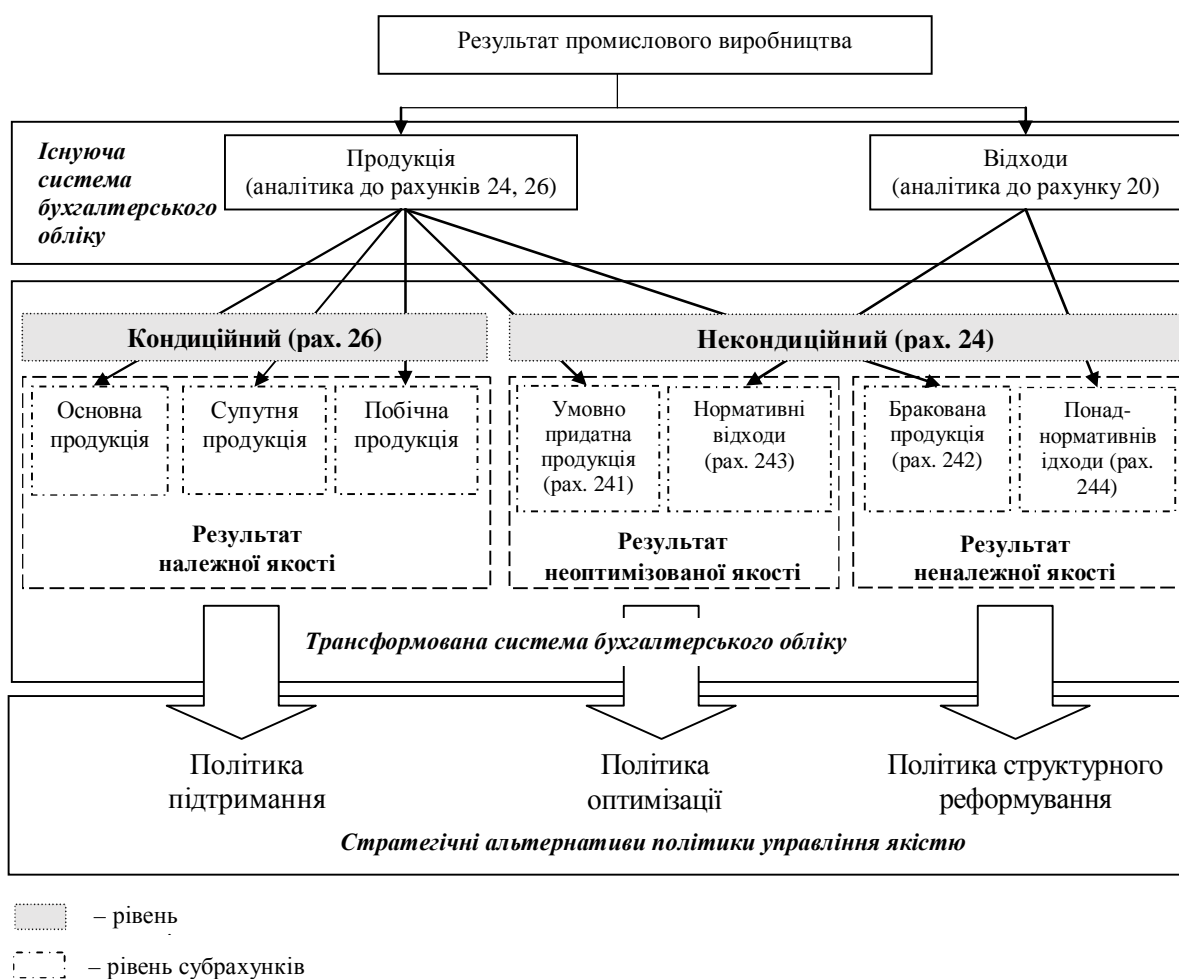


Рис. 1. Трансформація існуючої системи аналітичного обліку готової продукції та відходів виробництва у відповідь на запити системи управління якістю*
Джерело: розробив автор

Оптимальним результатом виробничого процесу є продукція, що відповідає нормативним вимогам щодо її якості, безпеки та задоволення потреб споживача. Основна, супутня та побічна продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам та стандартам, становить результат належної якості. В бухгалтерському обліку інформація про кондиційні результати виробничого процесу узагальнюється на рахунку 26 «Готова продукція». Щодо таких результатів застосовується політика підтримання рівня якості, тобто збереження на існуючому рівні витрат на контроль якості.

Наявність сировинних та технологічних відходів в межах норм, технологічно неминучого браку та умовно придатної продукції обумовлена технологією виробництва та недосконалістю технологічного устаткування. Усунення такого виду відходів неможливе в короткотривалій перспективі, оскільки вимагає комплексного удосконалення та модернізації виробничого процесу. На підприємстві повинні бути встановлені нормативи технологічних втрат і втрат від технологічно неминучого браку та закріплені в технологічних картах чи іншій проектно-конструкторській документації. Аналітичні облікові дані щодо умовно придатної продукції та нормативних відходів, що представляють результат неоптимізованої якості, є базою для оцінки обґрунтованості таких нормативів та їх оновлення. Щодо таких результатів виробничого процесу застосовується політика оптимізації якості, що передбачає розробку заходів з удосконалення виробничого процесу.

Найбільш критичним для підприємства є показник результатів неналежної якості. Особливо негативним при цьому є зовнішній брак, оскільки його наявність призводить до погіршення іміджу підприємства на ринку, а отже, до зниження попиту на продукцію (товари, роботи, послуги). Наявність результатів неналежної якості свідчить про необхідність структурного реформування управління якістю продукції.

Значний рівень виправного браку є свідченням недоліків в процесі контролю якості, тому в такому випадку доцільним є збільшення витрат на оцінювання якості. Така політика передбачає заходи з контролю дотримання технологічної дисципліни (контроль точності та стабільності технологічних процесів, контроль рівня кваліфікації та якості праці виконавців виробничих операцій, міжопераційний контроль якості деталей, заготовок) та самоконтролю якості (праці окремих працівників, діяльності виробничих бригад та діяльності відділів, цехів, тощо) [5].

Для усунення втрат від неналежної якості слід вживати заходів не лише щодо покращення контролю якості, а оптимізації превентивних (попереджувальних) витрат. Це зокрема витрати на впровадження, розвиток і функціонування програми навчання персоналу всіх рівнів питанням якості; витрати на оцінку потенційних постачальників і матеріалів перед укладенням договору на постачання; витрати, пов'язані з технічною підготовкою перевірок та випробування придбаних матеріалів; витрати на розробку, впровадження і підтримку системи якості; витрати на планування системи якості та ін.

З метою адаптації бухгалтерського обліку до сучасних інформаційних потреб управління якістю продукції пропонуємо використання рахунку 24 «Некондиційний результат виробництва» з відкриттям таких субрахунків:

- 241 «Умовно придатна продукція»;
- 242 «Бракована продукція»;
- 243 «Нормативні відходи»;
- 244 «Понаднормативні відходи».

Рівень деталізації та номенклатуру рахунків аналітичного обліку в межах пропонованих субрахунків підприємство може визначати самостійно, виходячи з інформаційних потреб системи управління. Зокрема, доцільною є деталізація за місцями виникнення (центрами відповідальності) та винуватцями.

Узагальнення інформації щодо вартості не виправного браку, понаднормативних відходів за якими не встановлено винних осіб та не одержано відшкодування та умовно придатної продукції, що не може бути реалізованою покупцям, пропонуємо здійснювати у складі інших витрат операційної діяльності шляхом відкриття аналітичного рахунку 9471 «Втрати від неналежної якості продукції».

За дебетом субрахунку 241 «Умовно придатна продукція» слід відображати собівартість умовно придатної продукції оприбуткованої з виробництва, за кредитом – списання собівартості умовно придатної продукції у разі її реалізації покупцям або визнання непридатною до продажу.

Порядок облікового відображення операцій з умовно придатною продукцією наведено у табл. 2.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку умовно придатної некондиційної продукції

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбутковано з виробництва некондиційну продукцію визнану умовно придатною	241 «Умовно придатна продукція»	23 «Виробництво»
Реалізовано умовно придатну продукцію за зниженою ціною	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712 «Дохід від реалізації оборотних активів»	641 «Розрахунки за податками і платежами»
Списано собівартість реалізованої умовно придатної продукції	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	241 «Умовно придатна продукція»
Списано умовно придатну продукцію, що визнана непридатною для продажу	9471 «Втрати від неналежної якості продукції»	241 «Умовно придатна продукція»

Джерело: розробив автор

За дебетом субрахунку 242 «Бракована продукція» відображається собівартість не виправного, остаточного браку, витрати на виправлення браку, витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – списання на витрати невідшкодованих втрат від браку та виробничих відходів; вартість оприбуткованих на склад відходів від бракованої продукції; суми відшкодувань, одержані від постачальників та утримані з винних осіб; списання витрат з гарантійного ремонту за рахунок резерву.

Рівень задоволеності споживача є найважливішим критерієм оцінювання ефективності системи управління якістю, тому найбільш критичною для підприємства виробника є наявність зовнішнього браку.

Виходячи з класифікації браку за місцем виявлення на внутрішній і зовнішній та залежно від можливості виправлення на виправний та не виправний, пропонуємо аналітичні рахунки для обліку бракованої продукції, подані на рис. 2.

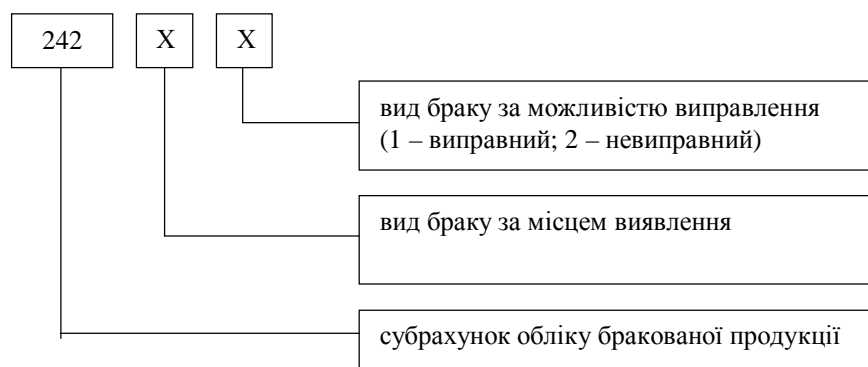


Рис. 2. Структура коду аналітичних рахунків обліку бракованої продукції

Джерело: розробив автор

Господарські операції з обліку бракованої продукції наведено у табл. 3.

Таблиця 3

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку бракованої продукції

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбутковано повернену покупцем браковану продукцію	24221 «Зовнішній виправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»	901 «Собівартість реалізованої продукції»
Відображено собівартість внутрішнього невикправного браку	24212 «Внутрішній невикправний брак»	23 «Виробництво»
Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим виправленням браку	24211 «Внутрішній виправний брак», 24221 «Зовнішній виправний брак»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на заробітну плату працівників, зайнятих виправленням браку		651 «Розрахунки за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням»
Нараховано амортизацію основних засобів, які використовуються для виправлення браку		131 «Знос (амортизація) основних засобів»
Відпущено виробничі запаси для виправлення браку		20 «Виробничі запаси»
Виправлену продукцію оприбутковано на склад	26 «Готова продукція»	24211 «Внутрішній виправний брак», 24221 «Зовнішній виправний брак»
Оприбутковано матеріали від бракованої продукції	209 «Інші матеріали»	24212 «Внутрішній невикправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»
Списано вартість гарантійного ремонту бракованої продукції за рахунок резерву	473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»	24221 «Зовнішній виправний брак»
Відображено суму, що підлягає відшкодуванню працівником, винним у виникненні браку	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	24211 «Внутрішній виправний брак», 24212 «Внутрішній невикправний брак», 24221 «Зовнішній виправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»
Виставлено претензію постачальнику недоброякісних матеріалів	374 «Розрахунки за претензіями»	24211 «Внутрішній виправний брак», 24212 «Внутрішній невикправний брак», 24221 «Зовнішній виправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»
Списано втрати від технологічно неминучого браку на витрати основного виробництва	23 «Виробництво»	24212 «Внутрішній невикправний брак»
Відображено вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утилізацією бракованої продукції	24212 «Внутрішній невикправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Включно втрати від браку, за яким винних осіб не встановлено, до витрат операційної діяльності	9471 «Втрати від неналежної якості продукції»	24211 «Внутрішній виправний брак», 24212 «Внутрішній невикправний брак», 24221 «Зовнішній виправний брак», 24222 «Зовнішній невикправний брак»

Для обліку виробничих відходів застосовуються субрахунки 243 «Нормативні відходи» і 244 «Понаднормативні відходи», які є транзитними. За дебетом цих рахунків відображається вартість зворотних відходів у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та вартість робіт з утилізації відходів, а за кредитом – вартість оприбуткованих на склад зворотних відходів у кореспонденції з рахунком 20 «Виробничі запаси» та суми відшкодувань, одержані від постачальників та утримані з винних осіб.

Зважаючи на невідповідність незворотніх відходів критеріям визнання запасів, їх відображення відбувається в позабалансовому обліку на рахунку 07 «Списані запаси» [6, с. 243]. Для обліку незворотніх відходів пропонуємо використання рахунку 0721 «Невідшкодовані нестачі і втрати від неналежної якості».

Порядок облікового відображення відходів виробництва подано в табл. 4.

Таблиця 4

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку виробничих відходів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображено вартість зворотних відходів	243 «Нормативні відходи», 244 «Понаднормативні відходи»	23 «Виробництво»
Відображено на позабалансовому рахунку вартість незворотних відходів	0721 «Невідшкодовані нестачі і втрати від неналежної якості»	–
Оприбутковано на склад зворотні відходи, що підлягають переробці	206 «Матеріали, передані в переробку»	243 «Нормативні відходи», 244 «Понаднормативні відходи»
Оприбутковано на склад зворотні відходи, що не підлягають переробці	209 «Інші матеріали»	243 «Нормативні відходи», 244 «Понаднормативні відходи»
Відображено суму, що підлягає відшкодуванню працівником, винним у виникненні понаднормативних відходів	375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»	244 «Понаднормативні відходи»
Виставлено претензію постачальнику недоброякісних матеріалів	374 «Розрахунки за претензіями»	244 «Понаднормативні відходи»
Відображено вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних з утилізацією відходів	243 «Понаднормативні відходи»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»
Віднесено на витрати вартість понаднормативних відходів	9471 «Втрати від неналежної якості продукції»	244 «Понаднормативні відходи»

Використання запропонованих аналітичних рахунків дасть змогу на основі облікових даних приймати рішення щодо необхідності коригування політики управління витратами на якість, проводити аналіз планових і фактичних даних про обсяги браку, контролювати і коригувати величини витрат, пов'язаних з невідповідністю якості.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Одним із найважливіших інструментів управління якістю продукції є побудова обліково-аналітичної системи, що акумулює інформацію про втрати від невідповідної якості і таким чином формує базу для прийняття рішень щодо управління витратами на якість. Запропонований у статті підхід щодо аналітичного обліку втрат від невідповідної якості дасть змогу на основі даних бухгалтерського обліку не лише оцінювати виконання планових показників та контролювати втрати від невідповідності, але й обирати політику управління якістю.

1. Бальзан М. В. До питання формування системи управління якістю діяльності на прикладі машинобудівних підприємств Вінниччини / М. В. Бальзан // Вісник Житомирського державного

технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2015. – № 1. – С. 68–73. 2. Безверхий К. Особливості організації і методики обліку відходів підприємств / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. Науково-практичний журнал. – 2014. – № 4. – С. 3–10. 3. Боднар О. В. Бухгалтерський облік і внутрішній контроль процесу виробництва продукції: організація і методика : автореферат дис. ... канд. екон. наук; спец. : 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О. В. Боднар; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2013. – 21 с. 4. Боднар О. В. Проблеми бухгалтерського обліку бракованої продукції, висвітлені в наукових працях / О. В. Боднар // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 37–42. 5. Бондар Т. Л. Методика фінансового обліку витрат на забезпечення якості продукції / Т. Л. Бондар // Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова. — 2015. – Вип. 1/1. Т. 20. – С. 151–156. 6. Головачко В. М. Шляхи зниження браку на підприємстві [Електронний ресурс] / В. М. Головачко // GULUSTAN-BSSJAR. – Режим доступу: <http://nebula.wsimg.com/0b64cea370006d0b6d45227c0ced23f1?AccessKeyId=CE8AEFD964A5916B60D5&disposition=0>. 7. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління економіко-екологічною безпекою підприємств : автореферат дис. ... д-ра екон. наук; спец. : 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Д. О. Грицишен; Житомирський державний технологічний університет. – Житомир, 2016. – 579 с. 8. Замула І. В. Облік виробничих відходів як фактор забезпечення раціонального природокористування / І. В. Замула // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2009. – № 1 (47). – С. 48–50. 9. Ізвєкова І. М. Класифікація браку та її практичне використання на підприємстві машинобудування / І. М. Ізвєкова, Г. О. Король, Н. П. Потрус // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 1(55). – С. 211–215. 10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. 11. Левченко Н. М. Обліково-інформаційне забезпечення управління браком виробництва / Н. М. Левченко, І. В. Козачок // Сталій розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. – 2014. – № 1 (23). – С. 150–157. 12. Пархоменко В. М. Економічна сутність браку у виробництві: змістовне наповнення та класифікація / В. М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – Вип. 3 (21). – С. 290–300. 13. Поправко И. В. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на качество в системе процессного подхода : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.12 – бухгалтерский учет, статистика / И. В. Поправко; ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет». – Воронеж, 2012. – 23 с.