

УДК 657

Мартинюк Н.Ю.

Луцький національний технічний університет

## **ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ В ОБЛІКОВІЙ СИСТЕМІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

В статті розглядаються різні підходи до визначення структури витрат на якість та проаналізовано стан відповідності чинного методичного забезпечення з обліку витрат на будівельному підприємстві сучасним потребам менеджменту у сфері якості.

**Ключові слова:** витрати на якість, стаття витрат, модель “попередження – оцінка – відмова”.

Martyniuk N.

## **DISPLAY QUALITY COSTS INTO YOUR SYSTEM CONSTRUCTION COMPANY**

This article sets out various approaches to definition of quality costs. The state of current methodological support of cost accounting in construction is analyzed for compliance with modern needs of an enterprise in quality management.

**Keywords:** quality costs, cost items, the model “Prevention – Appraisal –Failure”.

Мартинюк Н.Ю.

## **ОТОБРАЖЕНИЕ РАСХОДОВ НА КАЧЕСТВО В УЧЕТНОЙ СИСТЕМЕ СТРОИТЕЛЬНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

В статье рассматриваются различные подходы к определению структуры затрат на качество и проанализировано состояние соответствия действующего методического обеспечения по учету затрат на строительном предприятии современным потребностям менеджмента в области качества.

**Ключевые слова:** затраты на качество, статья расходов, модель "предупреждение - оценка - отказ".

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Забезпечення якості виконання будівельно-монтажних робіт є одним з пріоритетних завдань менеджменту будівельного підприємства. У вирішенні даного питання допомагають впровадження одної з концепцій: тотального управління якістю, системи “точно в строк”, комплексної системи управління якістю продукції (КСУЯП), систем якості, що

розробляються у відповідності з вимогами міжнародних та національних стандартів щодо управління та забезпечення якості, а також, національних та/ або міжнародних премій з якості.

Причинами розробки та впровадження будівельним підприємством такої системи можуть бути як вимоги замовників-інвесторів, так і бажання керівництва. Адже, підприємство може набути ряду переваг. А саме, підвищення конкурентоздатності проявляється в обґрунтуванні порівняно вищої ціни замовлення, можливості виходу на нові ринки. Довіру замовника дозволяє здобути те, що впроваджена система дає певну гарантію більш якісного виконання робіт та дотримання технології. Мінімізація витрат може досягатися за рахунок покращення організаційного порядку на підприємстві, зменшення кількості рекламаций та браку [1].

“Історично склалось так, що до цього часу витрати, пов’язані з якістю, не розглядалися як такі, що вимагають особливої уваги з боку керівництва. Тому, дані про них не подавалися в тій формі, яка визначена моделлю “попередження – оцінка – відмова” [2, с.73-74]. Актуальність організації обліку витрат на якість виникає тоді, коли підприємство визначає пріоритети своєї політики у питаннях якості продукції та запроваджує систему менеджменту якості.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковане вирішення проблеми.** Питання змісту “витрат на якість” висвітлюється як у міжнародних та національних стандартах з якості, так і в працях науковців, а саме – Ільєнкової С.Д., Кампанели Дж., Мішина В.М., Новіцького М.І., Пономарьова С.В., Фейгенбаума А.В., Фокса М.Дж., Фомічова С.К. та інших. На жаль, акцент у працях робиться на економічному аспекті, а облікова сторона витрат на якість лишається недослідженою.

У Британському стандарті BS 6143 та у роботі М. Дж. Фокса, представлена класифікація витрат на якість в рамках моделей PAF (Prevention, Appraisal, Failure – Попередження, Оцінка, Відмови) та моделі вартості процесу. Також, в економічній літературі [3, с.35-36] запропоновані інші класифікації витрат на якість, зокрема, в межах методу визначення витрат в наслідок низької якості та методу калькуляції витрат за повним життєвим циклом.

Вибір групування витрат за тою чи іншою класифікацією стає актуальним для будівельного підприємства тільки у контексті

встановлення мети обліку витрат на якість, визначення її призначення: для забезпечення контролю, аналізу, прийняття рішень.

Найпоширенішою є модель “попередження – оцінка – відмова”, згідно з якою виділяють [4, с.146]:

1. Витрати на досягнення відповідностей за якістю.

- на оцінку якості. Це витрати на організацію та проведення різних видів контролю і випробувань; на обладнання, прилади, засоби вимірювання, які використовують для проведення контролю та випробувань; витратні матеріали; витрати на оцінку (інвентаризацію) запасів.

- на попередження невідповідностей. До даної категорії належить вартість дій, що спрямовані на дослідження, попередження та зменшення дефектів та відмов (на планування, аналіз якості, підготовку персоналу, на розробку, конструювання та технічне обслуговування вимірювального та виробничого обладнання, тощо)

2. Витрати, пов'язані з невідповідностями щодо якості:

- внутрішні відмови;
- зовнішні відмови.

Вищевикладений підхід знайшов свій розвиток в праці колективу науковців під керівництвом С.Д. Ільєнкової [5, с.127]. Вони запропонували класифікувати витрати на якість за двома напрямками:

- розподіл на науково-технічні, управлінські та виробничі;
- в залежності від рівня інноваційності продукції (нові чи удосконалені) виділяти базові та додаткові витрати. Витрати на нову, інноваційну продукцію асоціюються із базовими, а на удосконалену характеризуються, як додаткові.

До науково-технічних та управлінських відносять ті витрати, що “готують, забезпечують та контролюють умови виробництва якісної продукції, тобто, ніби обумовлюють наявність та розмір виробничих витрат”. До управлінських можуть належати такі витрати, як транспортні, постачання, витрати контролюючих підрозділів, економічних служб та інших підрозділів, чия робота пов'язана із забезпеченням якості. Виробничі витрати – це прямі матеріальні, технічні та витрати на працю [5, с.127 - 128].

В поняття базових витрат вкладається зміст повних витрат на одиницю продукції (вартість факторів виробництва, та частини розподілених загальновиробничих та інших накладних витрат).

Додаткові витрати, на їх думку, формують витрати на оцінку (витрати на контроль та витрати на інформацію) та витрати на попередження (витрати на продукцію, на техніку та технологію та на систему управління якістю). А витрати на брак запропоновано відносити або до базових, або до додаткових витрат в залежності від новизни продукції. Виділяється чотири наступні категорії:

- витрати на невиправний брак;
- витрати на продукцію пониженої якості та виправлення браку;
- оплата моральної шкоди, заподіяної споживачу;
- оплата фізичної шкоди, заподіяної споживачу.

З вищенаведеного видно, що підходи “попередження – оцінка – відмова” та запропонований у роботі під керівництвом С.Д. Ільєнкової однаково виділяють витрати на оцінку якості та попередження, проте структури цих груп відрізняються. Класифікація С.Д. Ільєнкової та інших передбачає таку категорію як “витрати на інформацію”. Автори пов’язують її зі сферою реалізації продукції, а саме, з витратами на вивчення думки споживачів щодо якості продукції (розробка, організація, власне проведення, інструментарій та оплату праці, послуг при проведенні досліджень тощо) [5, с.127 - 128].

Крім того, суттєву відмінність у змісті становить категорія витрат на брак. В першому випадку акцент робиться на формуванні інформації щодо витрат спричинених окремо зовнішнім та окремо внутрішнім браком. Логічно припустити, що другий підхід пропонує оцінювати в категорії “невиправний брак” – чисті втрати для підприємства через брак з різних причин; “витрати на продукцію пониженої якості та виправлення браку” – це додаткові витрати ресурсів підприємства задля отримання очікуваного прибутку або необхідність зменшувати ціну. А “оплата моральної та фізичної шкоди” – це штрафи, пеня, неустойки, тобто додаткові фінансові витрати підприємства.

На нашу думку, підхід щодо виділення базових витрат є актуальним для випадків будівництва об’єктів, при спорудженні яких використані інноваційні технології та оригінальні конструкторські та архітектурні рішення. Додаткові витрати більш прийнятні при проведенні будівництва за відносно типовими схемами, коли використовуються апробовані, традиційні технології та типові

архітектурні рішення як у житлобудуванні, так і щодо споруд комерційного, соціального та промислового призначення.

З позиції формування інформації в обліковій системі важливим є той факт, що в основі всіх видів витрат на якість лежать однакові елементи: витрати на матеріали, працю та технічні засоби. Це означає, що для формування облікової інформації про будь-яку з наведених категорій витрат, необхідно акцент змістити саме до рівня організації первинного обліку факторів виробництва та забезпечити механізм віднесення витрат до потрібного виду через введення відповідних удосконалень до первинних облікових форм. Це дозволить зробити більш деталізований аналітичний облік за елементами витрат в розрізі центрів відповідальності та місць виникнення витрат.

**Цілі статті.** Для розробки пропозицій щодо методики обліку витрат на якість на будівельному підприємстві важливим є дослідження вимог чинного методичного та регуляторного забезпечення обліку витрат на будівельних підприємствах, що в тій чи іншій мірі стосуються витрат на якість, та визначення стану його відповідності сучасним потребам менеджменту якості.

**Вклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** До основного регуляторного забезпечення фінансового обліку витрат належить Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. Основним документом з методичного забезпечення обліку витрат для будівельних підприємств є Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30.

На підставі проведеного аналізу вищенаведених нормативних актів можна зробити висновок, що на сучасному етапі в системі бухгалтерського обліку будівельних підприємств не регламентоване виділення такої категорії витрат як “витрати на якість”.

Проте, виходячи із змісту, якій вкладають в цю категорію економісти, можна відзначити, що в П(С)БО 16 “Витрати” та у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт № 30 передбачено формування інформації про

витрати за деякими категоріями, які по суті є одними із складових витрат на якість.

Вибірка із Методичних рекомендацій № 30 показує, що [6]:

- до статті “інші прямі витрати” включають прямі витрати від браку, на виконання виправлень та ремонту протягом гарантійного строку;

- до загальновиробничих відносять витрати на геодезичні роботи, на удосконалення технологій та організації виробництва, на забезпечення якості будівництва (оплата праці, утримання, амортизація, ремонт, матеріали для випробувань, оплата експертизи та консультацій);

- до категорії “інші загальновиробничі витрати” належать витрати пов’язані зі страхуванням ризиків та цивільної відповідальності, з перепідготовкою кадрів, суми на створення забезпечення для відшкодування наступних операційних витрат з виконання гарантійних зобов’язань та/ або власне витрат на гарантійні роботи.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” та Методичних рекомендаціях № 30 в бухгалтерській системі будівельних підприємств на рахунках синтетичного обліку формується наступна інформація:

- рахунок 24 “Брак у виробництві”. Обліковується зовнішній та внутрішній брак, остаточний та виправний. Аналітичний облік організовується за видами виробництва: основне (за об’єктами будівництва та видами робіт), допоміжне, другорядне. За дебетом “відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень”; за кредитом списання [7].

Фактично дані, що відображаються проводкою Дт 23 “Виробництво” – Кт 24 “Брак у виробництві” можна віднести до “витрат на продукцію пониженої якості та виправлення внутрішнього браку”, а суму за Дт 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань” – Кт 24 “Брак у виробництві” - до “витрат на продукцію пониженої якості та виправлення зовнішнього браку”. Інформацію щодо втрат в наслідок браку, тобто остаточно забракованої продукції показує

проводка Дт 94 “Інші витрати операційної діяльності” – Кт 24 “Брак у виробництві”.

- субрахунок 912 “Загальновиробничі витрати”. Загальновиробничі витрати узагальнюються в цілому по будівельному підприємству. Встановлення переліку статей загальновиробничих витрат належить до компетенції підприємства [6]. Проте, дослідження будівельних підприємств показало, що підприємства не виділяють витрати в ті категорії, що пропонуються Методичними рекомендаціями № 30 та вищенаведені в даній статті.

Основна частина витрат, що пов’язані із забезпеченням якості робіт знаходиться в площині загальновиробничих витрат, а тому важливо до складу статей загальновиробничих витрат будівельного підприємства включити “витрати на контроль” та “витрати на попередження”.

В будівництві структура витрат на контроль має складатися з витрат на контролюючий персонал, спеціалізоване замірне обладнання та накладні витрати підрозділу з технічного контролю (відділ якості, внутрішнього аудиту, представники технічного та авторського надзору, тощо), а також на геодезичні роботи.

До статті витрат на попередження можуть належати витрати дослідних та економічних лабораторій, витрати на впровадження системи управління якістю, навчання персоналу в сфері забезпечення якості, на планування витрат та їх аналіз, на проведення роботи з перевірки правильності складання об’єктних кошторисних розрахунків тощо.

**Висновки.** Проведений аналіз показав, що на даний час регуляторне забезпечення обліку витрат в цілому дозволяє підприємству розробляти та запроваджувати облік витрат на якість в тій мірі, як це потрібно підприємству. Проте, рекомендації в цьому контексті недостатньо відображають категорію витрат на якість та потребують доопрацювання в частині методики їх обліку.

#### Список використаних джерел:

1. Проконтролируй себя сам. О системе внутреннего контроля за качеством строительства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.stroygorhoz.ru/85/38.php>
2. Управление качеством продукции. Инструменты и методы менеджмента качества: учебное пособие / С.В. Пономарёв, С.В. Мищенко, В.Я. Белобрагин, В.А.

Самородов, Б.И. Герасимов, А.В. Трофимов, С.А. Пахомова, О.С. Пономарёва. – М.: РИИ “Стандарты и качество”. – 2005. – 248 с.

3. Управление качеством: учебник / Д.А. Шевчук. – М.: ГроссМедиа, РОСБУХ, 2008. – 216 с.

4. Фомичёв С.К. и др. Основы управления качеством: Учеб. Пособие / С.К. Фомичёв, А.А. Старостина, Н.И. Скрябина. – 2-е изд., стереоти. – К.: МАУП, 2002. – 192 с.

5. Управление качеством. Учебник / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, С.Ю. Ягудин и др.; Под ред. Доктора экономических наук, профессора Ильенковой С.Д. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 198 с.

6. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затв. Наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.04.- №30.

7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом МФУ від 30.11.99.- №291, із змін. та доп. від 9.12.02.- №1012, від 12.12.03.- №671, від 24.09.04.- №591.