УДК 657. ***Пархоменко В.М.***

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ БРАКУ У ВИРОБНИЦТВІ: ЗМІСТОВНЕ НАПОВНЕННЯ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

У статті розглянуто та обґрунтовано економічну сутність браку у виробництві, приділено увагу розробці класифікатора браку з урахуванням специфіки видів економічної діяльності

Постановка проблеми. Якість продукції як комплексне поняття формується з ряду елементів. Зокрема, одним із параметрів, що характеризує якість, є показник втрат від браку. З огляду на це постає необхідність у дослідженні теоретико-методологічних засад облікового відображення браку у виробництві.

Розвиток ринкових відносин і позитивна тенденція, що призводить до збільшення публікацій, пов'язаних з браком у виробництві вказує на значне підвищення актуальності даного питання. В ринкових умовах господарювання проблема забезпечення високої якості продукції стала основною не лише на мікро-, а й на макроекономічному рівні. Адже, якість продукції є основним параметром конкурентоспроможності та створює засади економічної безпеки сукупності інститутів різних рівнів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Враховуючи напрацювання вітчизняних і зарубіжних вчених, а саме: І. Білоткача, В.П. Васильєва, К. Друрі, Г.О. Зимовця, В.В. Єфімова, С.А. Ламоткіна, Н.А. Морозової-Герасимович, П. Орлова, Дж. Риггса, А. Фейгенбаума, М. Фішмана можна констатувати той факт, що проблема якості є комплексною і вирішувати її лише традиційними методами шляхом контролю за рівнем якості готової продукції практично неможливо. Належні пропозиції надані авторами щодо бухгалтерського обліку браку у виробництві, запровадження норм і нормативів якості, розширення статті витрат, пов'язаних з втратами від браку, які можна знайти в статтях Е.А. Мізіковського та М.В. Горбунова, Н.В. Лапухіна. Наприклад, Н.В. Лапухін [8, с. 8] пропонує проводити комплексний аналіз якості виготовленої продукції із застосуванням операційного та бухгалтерського обліку, а також пропонує обліковувати брак залежно від його видів, що є актуальним до сьогодні, адже чинним планом рахунків не передбачено відображення браку за його видами. Автор говорить, що поганий контроль за якістю продукції призводить до виникнення браку, тому і пропонує покращити аналітичний облік всіх витрат підприємства. Оскільки дане питання розглядається, але не вказуються пропозиції щодо вирішення ідентифікованої проблеми, тому необхідно більш детально та глибоко вивчити даний аспект.

Мета дослідження полягає у визначенні та обґрунтуванні економічної сутності браку у виробництві; розробці класифікатора браку з урахуванням специфіки видів економічної діяльності, що дасть можливість відслідковувати техніко-економічну інформацію про якість продукції, розширити номенклатуру її показників та, як наслідок, підвищить аналітичність облікової інформації.

Виклад основного матеріалу дослідження. В Україні, як і в більшості країн світу, забезпечення високої якості продукції поставлено в ряд пріоритетних економічних завдань. Формування ринкової інфраструктури вітчизняної економіки передбачає зміну орієнтації виробництва та каналів реалізації продукції, насамперед, щодо забезпечення її якості й безпеки. В умовах насиченого ринку та підвищеної конкурентної боротьби підвищення якості продукції повинно стати одним з найголовніших завдань системи управління підприємством.

Підвищення якості продукції зміцнює як і безпеку держави, так і забезпечує зростання життєвого рівня населення, охорону довкілля й здоров'я населення, сприяє більш повному використанню природних, виробничих і трудових ресурсів суспільства, знижує непродуктивні витрати, підвищує конкурентоспроможність продукції, розширює експортні можливості держави (рис. 1).

Зменшення виробничого браку викликає збільшення придатної частки готової продукції, зменшення її собівартості та матеріаломісткості, і як наслідок – збільшення прибутку (за рахунок зниження втрат від рекламацій і суми штрафів за поставку неякісної продукції), валового доходу, збільшення рентабельності.

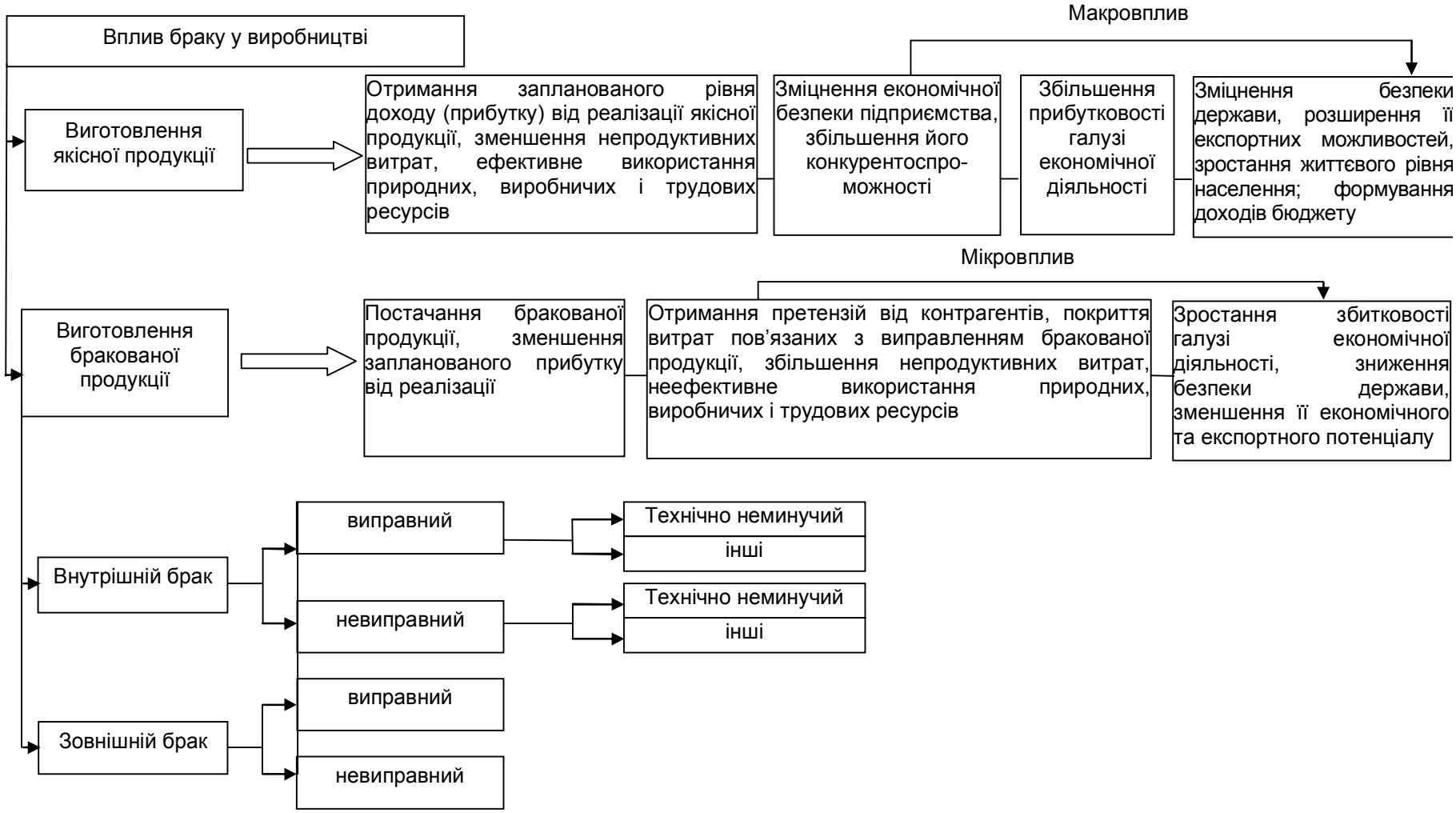

Рис. 1. *Вплив браку у виробництві на економічний стан підприємства та держави: схематичний підхід*

Тому, зусилля вчених і практиків на сучасному етапі зосереджені на пошуку напрямів, які стимулюють до підвищення якості продукції та забезпечення матеріальної зацікавленості суб'єктів у зростанні її рівня, насамперед підвищення якості продукції повинно бути пов'язане із зменшенням непродуктивних витрат, а саме втрат від браку та рекламаційних витрат.

Поняття "брак" розглядалось багатьма вченими та дослідниками. Зокрема, Ф.Ф. Бутинцем, І.Л. Грунтфестом, Ю.А. Єгуповим, А.Г. Загороднім, С.В. Мочерним, Г.В. Нашкерською, О.В. Олійник, В.І. Петровою, І.П. Фоминским.

Згідно фінансового словника етимологія слова "брак" походить від старонімецького та означає "ваду, недолік" [4, с. 94].

Визначення терміна "бракована продукція" ("брак") наводиться у кількох нормативних актах. Зокрема, згідно з Державним класифікатором України, бракована продукція, тобто продукція, передавання якої споживачеві не допускається через наявність дефектів [2]. Також у класифікаторі зазначено, що бракована продукція разом з некондиційною продукцією усіх видів економічної діяльності або продукцією, що забруднена небезпечними речовинами і не придатна до використання, відноситься до відходів.

В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій брак визначений як "продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам, і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення" [6]. Беручи до уваги вище наведені визначення терміна "брак", можна помітити розбіжності у підходах до його трактування.

З метою усунення неконвенційності понятійно-категоріального апарату, що призводить до невідповідностей в нормативній базі України (двоякості трактування терміна) та недосконалої методики бухгалтерського обліку, дослідимо сутність даної економічної категорії.

В економічній літературі, нормативно-правових актах зустрічається ототожнення таких понять як брак та бракована продукція. На основі їх дослідження прийшли до висновку, що доцільно використовувати таке поняття як брак, оскільки воно є ширшим, ніж бракована продукція, і включає напівфабрикати, товари, вузли, роботи (послуги).

Характеристику видів браку наводять майже 20 авторів, а саме: Ф.І. Алдашкин, Ф.Ф. Бутинець, І.Л. Грунтфест, Г. Голл, В.П. Завгородній, С.Д. Ільєнкова, В.Я. Кожинов, В.С. Лень, Г.В. Нашкерська, С.З. Мошенський, В.І. Петрова та інші.

Потрібно відмітити, що всі автори виділяють такі види браку, як зовнішній і внутрішній, і трактують його практично однаково. Проте існує проблема щодо інших класифікаційних ознак, а також щодо різних назв одного й того ж виду браку, наприклад, виправний брак ще називають поправним, невиправний – остаточним, непоправним, кінцевим.

Брак класифікують за видами (ознаками), причинами і винуватцями. Під видом (ознакою) браку розуміється зміст дефекту (наприклад, відхилення від розмірів і допусків, хвилястість поверхонь, неправильний крок різьби й ін.), при виявленні якого продукція вважається бракованою [3, с. 382].

Більшість вчених розрізняють брак виправний і невиправний. Брак невиправний – це забраковані дефекти, які усувати економічно недоцільно або технічно неможливо. До виправного браку відносять забраковані вироби, дефекти, такі неякісні готові вироби або напівфабрикати технічно можливо і економічно доцільно усувати.

Проте деякі вчені, наприклад В.Б. Єрмолинський, М.В. Дмитрієв, П.П. Єфімець та А.Н. Кузьмінський розглядають за ступенем придатності і характером дефектів брак остаточний і частковий брак, але наділяють їх однаковим смислом як виправний і невиправний брак. Можна зробити висновок, що виправний брак – це частковий, а невиправний – остаточний.

Виправний брак вимагає додаткових витрат для доведення продукції до заданої якості. Невиправний брак і витрати на нього – це втрати для підприємства. В обох випадках підприємство частково покриває витрати на брак через утримання з винуватців браку (робітників, постачальників), а також через вартість оприбуткованих відходів від забракованої продукції.

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній, виявлений на підприємстві на різних стадіях виробничого процесу, і зовнішній, виявлений у споживача продукції. В останньому випадку від споживача на підприємство надходить рекламація на якість продукції.

Лень В.С. та В.В. Гливенко [9] виділяють також технологічно неминучий брак. Причина виникнення даного виду браку, пов’язана з недосконалістю технологічного процесу. У кожному виробництві існує певний відсоток виробів, які через недоліки технології виявляються бракованими. Зменшити втрати від цього виду браку можна лише за рахунок вдосконалення технологічного процесу. Кучерак Д. [7, с. 16] розрізняє непередбачуваний брак, тобто такий, який виникає внаслідок порушення працівниками технології виробництва, і передбачуваний або технічно неминучий, який при виробництві планується заздалегідь.

Собівартість внутрішнього остаточного технологічного неминучого браку визначається виходячи з фактичних, а в окремих випадках – з планових або нормативних витрат. Для організації обліку технологічних втрат і втрат внаслідок технологічного неминучого браку підприємством розробляються класифікатори виробів з переліком операцій, за якими передбачаються технологічні втрати і плановий брак. При відсутності норм технологічного браку весь брак відноситься до понаднормативного і повинен списуватись за рахунок винних осіб [9, с. 279].

Беручи до уваги закордонний досвід, слід зауважити, що втрати від браку входять до складу загальних витрат на забезпечення якості. Наприклад, в американських компаніях вони входять до категорії витрат, пов’язаних з випуском дефектних виробів, що не відповідають стандартам якості. Сюди ж входять втрати від невиправного браку, витрати на виправлення дефектів, на оформлення дефектних відомостей і рекламацій постачальникові, а також втрати від дефектів, що виникають в процесі експлуатації виробів споживачами [1, с. 229].

Вважаємо, що найбільш доцільною та повною для практичних цілей бухгалтерського обліку є наступна класифікація видів браку, яка наведена в табл. 1.

Таблиця 1. *Класифікація видів браку*

Критерії класифікації	*Види браку*	*Характеристика видів браку*	*Практичне значення*
За місцем виявлення браку	Зовнішній	Брак виявлений за межами підприємства, у споживача	Класифікація втрат від браку дозволить визначити місце виникнення браку. Наслідком цього є налаштування системи бухгалтерського обліку претензій та рекламацій
	Внутрішній	Брак виявлений на підприємстві	
Залежно від характеру дефектів, виявлених під час технічного приймання	Виправний	Продукція, яка потребує додаткових витрат для доведення її до заданого рівня якості	Можливість визначення витрат для конкретного виду браку та доцільність подальшого його виправлення
	Невиправний	Забраковані неякісні готові вироби або напівфабрикати, дефекти, які усувати економічно недоцільно або технічно неможливо	
Залежно від можливості планування виникнення браку	Передбачуваний або технологічно неминучий	Брак, пов'язаний з недоліками в технологічному процесі, планується заздалегідь	Дозволяє спланувати і закласти до бюджету підприємства певні статті витрат, норми та відсоток допустимого браку
	Непередбачуваний	Брак, який виникає внаслідок порушення працівниками технології виробництва, а також може виникнути внаслідок використання неякісної сировини та матеріалів	
	Понаднормовий	Виникає в разі перевищення норм технологічно неминучого браку	
За винними особами	З вини працівників	Виявлено осіб, яких можна притягти до відповідальності за завдання збитків унаслідок їх халатності, навмисних дій, недостатнього рівня кваліфікації	Дозволяє встановити винних осіб у виникненні браку. Визначення сфери повноважень та відповідальності кожної особи. Це забезпечить більш ефективний контроль та аналіз витрат на якість в розрізі відповідальних осіб
	З вини постачальників	Установлено осіб, з яких можна стягнути суму компенсації збитку від браку, отриманого в результаті використання неякісної сировини, матеріалів, комплектуючих отриманих від постачальників	
	Винних осіб не встановлено	Неможливо визначити винних у браку	

Наведена класифікація видів браку відображає аналітичні розрізи побудови бухгалтерського обліку втрат від браку, що дозволить керівнику приймати ефективні управлінські рішення, оскільки дасть можливість визначити час, місце виникнення витрат, вид браку та винних осіб, з вини яких виникає брак та відповідно прийняття заходів щодо їх вирішення.

Морозова-Герасимович Н.А. розглядає втрати від браку як підвид витрат на виправлення дефектів. До витрат на усунення дефектів вона відносить витрати з виправлення дефектів, виявлених у процесі виробництва, витрати з доробки продукції, не прийнятої відділом технічного контролю, витрати на задоволення претензій, втрати від остаточного браку, витрати на утримання ізоляторів браку та інші витрати [11, с. 79]. Практично всі вищезазначені витрати досить точно можна визначити за прямою ознакою за даними бухгалтерського обліку.

Дослідник наголошує на обов'язковій необхідності деталізації вищезгаданих витрат з урахуванням виробництва, а також включає такі витрати як витрати на можливе усунення дефектів, компенсацію упущеної вигоди споживачу, в зв'язку з виявленим виробничим браком у сфері торгівлі та уцінку виробів після гарантійного терміну, у зв'язку з конкуренцією.

Витрати на усунення дефектів у післявиробничий термін у вітчизняній практиці не відшкодовуються виробником, хоча це передбачено законодавством більшості країн.

Погоджуючись з думкою Н.А. Морозової-Герасимович, вважаємо, що з розвитком ринкових відносин у нашій країні споживачу необхідно компенсувати ці витрати, а також компенсувати упущену вигоду, з приводу несвоєчасного усунення дефектів.

В 70-х роках XX ст. в США з'явилася концепція "суворої відповідальності", яку можна визначити як сувору юридичну відповідальність виробників за дефектну продукцію, правове зобов'язання виробника виплачувати грошову компенсацію за нанесення споживачеві фізичного або матеріального збитку, обумовленого експлуатацією або споживанням неякісної продукції [1, с. 240].

Законодавство вимагало від всіх виробників і торговців звітувати перед комісією з питань якості про виявлення всіх виробничих дефектів у виробах, які є ризикованими для споживача, незалежно від того, де вони знаходяться: у покупця, що сповістив про дефект, у торгової або промислової фірми. За приховування дефектів для фірм був встановлений штраф [1, с. 243].

За часів СРСР проблема браку була ключовою. Багато підприємств потерпали від збитків, заподіяних браком, але не кожне підприємство показувало реальні дані з його наявності, тому що підприємства виконували план, поставлений державними органами, і невиконання даного плану тягнуло за собою негативні наслідки для даного підприємства.

В економічній літературі не припиняються дискусії про те, планувати чи ні витрати на усунення дефектів. Противники складання кошторису витрат на усунення дефектів дотримуються думки, що доцільне планове завдання варто вбачати в тому, щоб при можливості робити якнайменше дефектів. І успіхи так званих "програм з нульовою кількістю дефектів" впроваджені на ряді західноєвропейських фірм, як приклад, показують, що така думка заслуговує на увагу. Разом з тим, погоджуємося з думкою Н.А. Морозової-Герасимович і вважаємо, що цілком уникнути дефектів виробництва при сучасному рівні його організації в нашій країні неможливо, тому в системі планування витрат виробництва витрати на усунення дефектів передбачати доцільно.

Ще в недалекому минулому витрати на запобігання виникнення дефектів і браку в багатьох фірмах складали досить невелику частину в загальній сумі витрат на забезпечення якості – менше 10 %. 70 % і більше складають витрати, що викликаються браком, і близько 20 % – витрати на технічний контроль. В наш час у багатьох фірмах витрати, пов'язані із забезпеченням якості, все більше зростають.

Фахівці з функціонально-вартісного аналізу вважають за необхідне ще на стадії проектування визначити можливий дефект виробу. Критичний розгляд можливих дефектів на цій стадії сприяє, на їх думку, скороченню витрат виробництва і підвищенню якості; збільшені ж витрати, пов'язані з контролем якості, швидко окупаються за рахунок зменшення величини збитку від браку і рекламацій [1, с. 230].

Оскільки запобігання дефектам завжди було дешевше, ніж їх пошук, виявлення та виправлення, то незначне збільшення затрат на запобіжні заходи дає можливість одержати вагому економію за рахунок зниження втрат від внутрішніх і зовнішніх невідповідностей, а також зниження затрат на контроль. Так, за даними японських експертів, збільшення витрат на недопущення дефектів з 1 до 7 % веде до загального зниження затрат: на контроль якості – з 34 до 28 %; на усунення заводського браку й на переробки – з 35 до 20 %. У результаті економія витрат, пов'язаних з низькою якістю виробів, може становити близько 20 % [13, с. 22].

На думку А. Фейгенбаума [14, с. 203], витрати від внутрішнього та зовнішнього браку потрібно включати до складу витрат на якість, а саме до складу витрат на усунення дефектів.

Проте, класифікація запропонована А. Фейгенбаумом не враховує специфіку та особливості витрат на усунення дефектів за видами економічної діяльності. Наприклад, в торгівлі не може бути витрат, пов'язаних з простоєм тощо. Тому на основі даної класифікації розробимо класифікатор браку за видами економічної діяльності, а саме, промисловість, торгівля, сільське господарство (рис. 2).

Вид економічної діяльності	Склад витрат
Промисловість	Лом; заміна, перероблення, ремонт; відходи виробництва; витрати на виявлення несправностей або аналіз дефектів чи відмов; витрати на повторний контроль і повторні випробування; дефекти у субпідрядника; витрати на дозвіл модифікації і відступлення; простій; рекламації протягом гарантійного терміну; рекламації після гарантійного терміну
Торгівля	Вартість бракованих товарів; рекламації протягом гарантійного терміну; рекламації після гарантійного терміну (витрати на дослідження причин виникнення скарг споживачів на якість продукції; витрати на відновлення задоволеності споживача; витрати на юридичні суперечки і виплати компенсацій); витрати на утилізацію бракованих товарів
Сільське господарство	Відходи виробництва; витрати на виявлення несправностей або аналіз дефектів чи відмов; витрати на утилізацію бракованої продукції; рекламації (витрати на дослідження причин виникнення скарг споживачів на якість продукції; витрати на відновлення задоволеності споживача; витрати на юридичні суперечки і виплати компенсацій)

Рис. 2. *Класифікатор браку за видами економічної діяльності*

Кожен вид економічної діяльності характеризується особливостями та відповідними витратами, зокрема, і переліком витрат, пов'язаних з виникненням браку.

В промисловості та в сільському господарстві основними такими витратами є вартість бракованої продукції та витрати на її виправлення або утилізацію. Відмінністю є те, що в сільському господарстві немає гарантійного терміну обслуговування продукції після продажу та продукція не підлягає поверненню.

В торгівлі такими витратами є вартість забракованих товарів і рекламації протягом і після гарантійного терміну обслуговування. На відміну від промисловості відсутні такі витрати як відходи виробництва, простій, витрати на повторний контроль і повторні випробування тощо.

Момот М.О. [10, с. 205] наводить відносну питому вагу окремих витрат на якість в середньому по підприємствах. В результаті її розгляду можна зробити наступні висновки, що витрати на попереджувальні заходи є найменшими та складають 0,5 – 5 %, що в подальшому зможе призвести до збільшення витрат від внутрішнього та зовнішнього браку.

Необхідно також зазначити, що збільшення витрат на попереджувальні заходи можна назвати тактичними, якщо підприємство планує випускати високоякісну продукцію з найменшим відсотком дефектності. Витрати на усунення внутрішнього та зовнішнього браку сягають майже половини загальної суми витрат на якість продукції (25 – 40 %). Вважаємо це негативним моментом діяльності підприємства, адже підприємство, яке хоче бути конкурентоспроможним, повинно створити таку систему управління якістю, яка б передбачала зниження вищенаведених витрат до мінімуму. Необхідно зазначити, що брак також доцільно класифікувати за причинами його виникнення.

Під причинами браку Ю.А. Єгупов [3, с. 382] розуміє недоліки або помилки, що виникли в ході виробничого процесу (наприклад, неправильне налагодження устаткування, порушення технологічного процесу, поганий контроль отриманих зі сторони напівфабрикатів тощо).

Підприємство повинно скласти перелік можливих причин виникнення браку (неякісні матеріали, недосконала технологію, перебої в енерго- та водопостачанні, низька кваліфікація або халатність працівників тощо), включаючи технологічні втрати, винуватців браку (працівники, постачальники тощо). Якщо брак виник з вини працівників, то отримані втрати або здійснені витрати на його виправлення утримуються з нарахованої їм заробітної плати (за письмовою заявою працівників). Якщо брак виник через поставки неякісних матеріалів постачальниками, то підприємство виставляє їм претензії відповідно до умов укладених договорів [12, с. 255].

Для причин виникнення браку на кожному підприємстві розробляється класифікатор причин браку. Вважаємо за доцільне розробляти класифікатор причин браку для кожної галузі (табл. 2).

Таблиця 2. *Класифікація браку за винуватцями та причинами його виникнення*

№ з/п	*Винуватець*	*Причина браку*
1	*2*	*3*
Машинобудування		
1	Робітник-виконавець	Неналежне ставлення до роботи
2	Робітник з налагодження	Неякісне налагодження обладнання
3	Адміністрація цеху	Ненормативне зберігання та транспортування матеріалів Неналежне інформування робітника Невідповідність матеріалів вимогам Неналежне налагодження обладнання Неякісні інструменти, моделі вироби

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*
4	Відділ головного технолога	Помилки в технічній документації Несвоєчасна зміна технології Технологічні дефекти оснащення
5	Відділ головного конструктора	Помилки в кресленнях Несвоєчасне корегування креслень
6	Відділ технічного контролю	Пропуск браку Несвоєчасний контроль
7	Відділ головного механіка	Невиправне обладнання
8	Зовнішній постачальник	Приховані дефекти, неякісні та неукомплектовані матеріали
Будівництво		
1	Замовники	Нечіткі вимоги до виконавців
2	Проектуючі організації	Помилки в кресленнях Несвоєчасне коригування креслень Неузгодженість креслень з нормативами та стандартами
3	Субпідрядники	Погана якість робіт Неналежне інформування робітників Недотримання правил виконання робіт за стадіями Псування робіт, які були виконані на попередніх стадіях Несвоєчасне виконання робіт
4	Відділ маркетингу	Несвоєчасне поширення інформації про побудований об’єкт Несвоєчасний пошук постачальників матеріалів
5	Зовнішній постачальник	Приховані дефекти, неякісні та некомплектні матеріали
Харчова промисловість		
1	Робочий-виконавець	Неналежне ставлення до роботи Помилки у виконанні на переділах, між передільних стадіях виробництва, а також фазах виробництва Неналежне упакування готової продукції Недотримання заданої рецептури
2	Відділ головного технолога	Помилки в технічній документації Недосконала технологія виробництва Несвоєчасна зміна технології Технологічні дефекти оснащення
3	Адміністрація цеху	Ненормативне зберігання та транспортування матеріалів Неналежне інформування робітника Невідповідність матеріалів вимогам Неналежне налагодження обладнання Неякісні інструменти, моделі вироби
4	Відділ технічного контролю	Пропуск браку Несвоєчасний контроль Неналежне тестування та інспектування продукції Погана підтримка в робочому стані засобів і приладів контролю якості на вхідному контролі, в процесі виробництва та остаточний контроль
5	Робітники лабораторій	Невідповідність продукції фізико-хімічним, мікробіологічним, органолептичним показникам
6	Комірники	Неналежні умови зберігання сировини, матеріалів, напівфабрикатів та готової продукції Навмисне їх псування
7	Зовнішній постачальник	Приховані дефекти, неякісні та некомплектні матеріали
Сільське господарство		
1	Робочий-виконавець	Неналежне ставлення до роботи Помилки у виконанні етапів роботи
2	Робітники лабораторій	Невідповідність продукції фізико-хімічним, мікробіологічним, органолептичним показникам

Продовження табл. 2

1	*2*	*3*
3	Комірники	Неналежні умови зберігання добрив, насіння, м'яса та інше Навмисне їх псування
4	Адміністрація	Ненормативне зберігання та транспортування с/г продукції Неналежне інформування робітника Невідповідність добрив вимогам Неналежне налагодження с/г обладнання
5	Зовнішній постачальник	Приховані дефекти с/г обладнання, низькі сорти насіння, хворі (погані породи) тварини

Використання підприємствами класифікатора можливих причин виникнення браку дозволяє систематизувати та класифікувати дефекти, які зустрічаються при виробництві продукції. Крім того, наявність класифікатора надає можливість вирішувати не тільки завдання, пов'язані з оцінкою якості продукції і праці, а оперативно й об'єктивно визначити значення узагальнених показників якості та рівнів якості продукції.

Більші можливості з'являються також при визначенні значимості дефектів, необхідних для інспекційного контролю, якості роботи апарату відділу технічного контролю, якості сировини та матеріалів, які постачаються, установленні значимості відмов і несправностей виробів під час випробувань, задоволенні претензій споживача та обліку рекламацій.

Застосування класифікатора дозволяє також відслідковувати техніко-економічну інформацію про якість продукції, розширити номенклатуру її показників, а також поліпшити внутрішньовиробничий облік і звітність якості, та техніко-економічний аналіз якості. Використання його службами відділу технічного контролю дає можливість підвищити об'єктивність статистичної звітності з якості [5, с. 105].

З метою врахування особливостей діяльності підприємств різних економічних галузей доцільно розробити класифікатор браку для кожної галузі, в якому буде видно винуватця браку та причина його виникнення.

Потрібно наголосити на тому, що кожна галузь має особливості, тому класифікатор причин браку буде окремий для кожної галузі. А також необхідно зазначити, що будуть відрізнятися причини виникнення браку, місця його виникнення, склад витрат, які включаються до загальної вартості браку тощо.

Вважаємо за потрібне регламентувати класифікатори браку для кожного виду економічної діяльності. Це дозволить досягти високого економічного та соціального ефектів. Економічний ефект від регламентації єдиного класифікатора браку для кожного виду економічної діяльності повинен полягати у збільшенні доходу від цієї діяльності, а саме, маючи єдиний класифікатор браку, підприємства зможуть розробити ефективні методи боротьби з браком, зможуть вдосконалити "слабкі" місця та розробити запобіжні заходи щодо його виникнення. В результаті цього повинен настати соціальний ефект від регламентації єдиного класифікатора браку для кожного виду економічної діяльності, а саме результати господарської діяльності повинні задовольнити потреби суспільства.

Висновки. Проблемними питаннями бухгалтерського обліку браку у виробництві теоретичного характеру є неконвенційність понятійного апарату, відсутність єдиної класифікації браку; методологічного характеру – недостатня регламентація бухгалтерського обліку браку у виробництві на нормативному рівні, відсутність чітких рекомендацій щодо визначення собівартості витрат від браку, неузгодженість щодо податкового відображення браку. Уточнено категоріальний апарат з урахуванням специфіки облікового відображення ідентифікованих об'єктів: "витрати на якість" (сукупність витрат, які викликані вимогою досягнення або

підтримки визначеного рівня якості продукції на підприємстві, тобто зумовлені заходами щодо оцінки, забезпечення та покращення якості виробів); "брак" та "бракована продукція", що дозволило дійти висновку, що поняття "брак" є ширшим, ніж "бракована продукція", і включає продукцію, напівфабрикати, товари, вузли, роботи. Розроблено класифікатор браку з урахуванням специфіки видів економічної діяльності, що дозволило відслідковувати техніко-економічну інформацію про якість продукції, розширити номенклатуру її показників, спричинивши тим самим підвищення аналітичності облікової інформації. Наявність класифікатора надає можливість вирішувати не тільки завдання, пов'язані з оцінкою якості продукції і праці, а оперативно й об'єктивно визначати значення узагальнених показників та рівнів якості продукції. Обґрунтовано необхідність регламентування класифікатора браку для різних видів економічної діяльності, що дозволяє досягти економічного і соціального ефекту.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Васильев Ю.П.* Управление развитием производства в промышленных концернах США / Ю.П. Васильев; [отв. ред. Ю.П. Васильев]. – М: "Мысль", 1977. – 335 с.

2. Державний класифікатор відходів України ДК 005-96, затверджений наказом Держстандарту України від 29.02.96 р. № 89 [Електроний ресурс] – Режим доступу: http://www.uapravo.net/data/akt53/page1.htm.

3. *Єгупов Ю.А.* Організація виробництва на промисловому підприємстві: [навчальний посібник] / Ю.А. Єгупов. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 488 с.

4. *Загородний В.П.* Бухгалтерський учет, контроль и аудит в условиях рынка / В.П. Загородний, В.Я. Савченко. – К: Блицинформ, 1997. – 605 с.

5. *Игонина А.Е.* Управление системой закупок на основе оценки поставщика как элемента логистической цепи [Електронный ресурс]: автореф. дис. на соискание науч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.05. / А.Е. Игонина. – Саратов, 2007. – Режим доступа: http://www.dissertant.org.

6. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Мінфіну України № 291 від 30.11.99 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http:// www.rada.gov.ua.

7. *Кучерак Д.* Хто заплатить за брак? / Д. Кучерак // Дебет-Кредит. – 2006. – № 42. – С. 16-20.

8. *Лапухин Н.В.* Роль учета и анализа в системе управления качеством / Н.В. Лапухин // Учет и финансы в колхозах и совхозах. – 1986. – № 6. – С. 7-18.

9. *Лень В.С.* Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: [навчальний посібник] / В.С.Лень, В.В. Гливенко – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 576 с.

10. *Момот О.І.* Менеджмент якості та елементи системи якості: [навчальний посібник] / О.І. Момот. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 368 с.

11. *Морозова-Герасимович Н.А.* Методичні засади організації оперативного аналізу затрат на забезпечення якості на плодоовочеконсервних підприємствах / Н.А. Морозова-Герасимович // Вісник ЖДТУ / Економічні науки. – 2004. – № 2(28). – С. 131-137.

12. *Нашкерська Г.В.* Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / Г.В. Нашкерська. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

13. *Орлов П.* Економічні аспекти впровадження системи менеджменту якості на промислових підприємствах / П. Орлов // Економіка України. – 2008. – № 2. – С. 17-26.

14. *Фейгенбаум А.* Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум: [сокр. пер. с англ.]; авт. предисл. и науч. ред. А.В. Гличев. – М.: Экономика, 1986. – 471 с.