

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економіки і управління

Кафедра обліку, аудиту та оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

Магістр

Освітній рівень

Галузь знань 07 Управління і адміністрування

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

На тему Управлінський облік, звітність та внутрішній контроль якості
будівельної діяльності на прикладі ТОВ «Платинумбуд»,

м.Хмельницький

Шифр ДРОО. 021225.01.04.00

Виконала: студента 2 курсу група
ОАмз-21-1

_____ М.В.Кушнірука
Підпис Ініціали, прізвище

Керівник

_____ В.С. Ченаш
Підпис, дата Ініціали, прізвище

До захисту допускаю
Зав. кафедри обліку,
аудиту та оподаткування
_____ 2022

_____ Л.В. Скоробогата
Підпис

Хмельницький, 2022

Анотація

до дипломної роботи Кушнірука Максима Вікторовича на тему
«Управлінський облік, звітність та внутрішній контроль якості будівельної
діяльності на прикладі ТОВ «Платинумбуд», м.Хмельницький»
науковий керівник: к.е.н., доц. Ченаш В.С.

Пояснювальна записка до роботи включає 92 сторінок, 6 таблиці, 17 рисунків, перелік посилань з 115 найменувань, 2 додатки.

Ключові слова: публічна звітність, управлінська звітність, операційні витрати на якість будівельної діяльності, адміністрування витрат будівельної діяльності, обліково-аналітичне забезпечення адміністрування витрат на якість.

Об'єктом дипломного дослідження є процес формалізації та стандартизації адміністративного обліку внутрішнього контролю загальної якості на прикладі ТОВ «Платинумбуд».

Предметом дипломного дослідження є комплект концептуальних, методичних, а також прикладних засад налагодження адміністративного обліку, управлінської звітності та внутрішнього аудиту операційної якості на підприємствах будівельного бізнесу.

Наведені в дипломній роботі пропозиції спрямовані на вдосконалення організації та методики формування управлінської звітності та запропоновано адміністрування якості як об'єкту адміністративного обліку, яке подано у вигляді функціональної підсистеми обліку, та має, універсальні методи, здатні залучати інструменти з різних сфер, використовувати ефективно цифровий фінансовий інструментарій, що потребує швидкої адаптації та наукового вдосконалення.

	4
ЗМІСТ	С.
Вступ.....	5
1 Теоретичні та прикладні аспекти управлінського обліку якості діяльності будівельних підприємств	9
1.1 Якість як категорія управлінського обліку, звітності та внутрішнього контролю діяльністю будівельних підприємств	9
1.2 Концептуальні основи управлінського обліку якості.	23
2 Оцінка управлінського обліку і контролю якості на підприємствах будівельної галузі.....	30
2.1 Витрати в системі обліку і контролю якості на підприємствах будівельної галузі	30
2.2Механізм взаємодії управлінського обліку та аудиту якості.....	41
3. Удосконалення методики й організації управлінського обліку та контролю якості на підприємствах будівельної галузі.....	54
3.1 Впровадження обліку витрат на якість у методику управлінського обліку.....	54
3.2 Управлінська звітність в організації системи управлінського обліку якості	66
Висновки.....	76
Перелік джерел посилання.....	80
Додаток А Положення з управлінського обліку «Витрати на якість» на ТОВ «Платинумбуд».....	92
Додаток Б Робочі документи з обліку та звітності формування витратпо якості ТОВ «Платинумбуд».....	

ВСТУП

За умов глобалізації національної економіки, євроінтеграційних пріоритетів у господарській політиці України, а також переходу від старої ідеї максимізації капіталу до концепції сталого (стабільного) розвитку стратегічне управління якістю є інструментом нарощування конкурентоздатності та стабільної позиції вітчизняних підприємства на ринку. Управлінський е-облік, застосовуючи спеціальний мережевий обліковий інструментарій, створюючи нове повноцінне обліково-аналітичне е-забезпечення для всіх ланцюгових процесів управління якістю, на нашу думку, сприяє в повній реалізації стандартів якості, досягненню обґрунтованих завдань та уникнення ризиків. Активний розвиток методик оцінки якості та їх оперативне впровадження саме у практичну діяльність сформувало потребу удосконалення підходи до процедур обліку в аспекті їх адаптації до стратегічних потреб управління.

Проблемні ділянки методології та практики адміністративного обліку і внутрішнього контролю подані в роботах вагомих зарубіжних науковців Апчорча А. та Друрі К., а також Корбетта Т. і Фольмута Х., та Джурана Дж., крім того Хорнгрена Ч. Т. та Дж. Фостера Ч. Т. та Фейгенбаума А. В., а також Кампанелли Дж. і Фокса М. Дж. У роботах вітчизняних економістів Бачинського В., Голова С., Головацької С. та Давидюк Т., а також Кірейцева Г. та Корягіна М., Куцика П., Медвідь Л., Озерної В., Нападовської Л., Редченка К., досліджено інформаційно-аналітичні аспекти адміністрування якості з урахуванням особливості обліку будівельної діяльності.

Будівельна діяльність має сталі принципи організації, одним з елементів якого є консерватизм будівельного підприємств до інновацій, у тому числі в сфері адміністративного обліку та оперативного управління якістю. Інновації, як правило, впроваджуються зі значним та суттєвим відставанням у порівнянні з іншими типовими галузями. Зважаючи на такий значний внесок у сам розвиток питань адміністративного обліку і внутрішнього контролю якості, його постулати не трансформовані до специфіки діяльності, що формує актуальність теми дослідження.

Метою дипломної роботи є систематизація теоретико-концептуальних положень і розробка прикладних рекомендацій із справжнього удосконалення адміністративного обліку та внутрішнього контролю в сфері оперативного управління якістю на підприємствах будівельного бізнесу з урахуванням обмежень економічної діяльності для оптимізації прийняття фінансових рішень.

Досягнення заявленої мети вимагає вирішення таких базових завдань:

- визначити економічний зміст категорії якості та з'ясувати логіку фундаментальних елементів адміністративного обліку в системі оперативного управління якістю на підприємствах будівельного бізнесу;
- уточнити саме економічну сутність категорії “адміністративний облік загальної якості” та обґрунтувати парадигмальні основи адміністративного обліку;
- дослідити інструменти базових методів обліку операційних витрат на загальну якість у будівельному бізнесі;
- оцінити статус використання конструкцій адміністративного обліку і внутрішнього контролю в системі оперативного управління загальною якістю підприємств будівельного бізнесу;
- визначити принципову структуру операційних витрат на загальну якість за “Моделлю системного попередження, економічної оцінки й фінансових витрат” та їх облікову формалізацію на рахунках інтегрованого обліку;
- систематизувати інструменти механізму інтеграції адміністративного обліку та внутрішнього аудиту загальної якості для синхронізації обліково-ревізійного забезпечення оперативного управління загальною якістю;
- впровадити макети стратегічних бюджетів операційних витрат на загальну якість та операційних звітів з їх операційного виконання для управлінського аудиту.

Об'єктом дипломного дослідження є процес формалізації та стандартизації адміністративного обліку внутрішнього контролю загальної якості на прикладі ТОВ «Платинумбуд».

Предметом дипломного дослідження є комплект концептуальних, методичних, а також прикладних засад налагодження адміністративного обліку, управлінської звітності та внутрішнього аудиту операційної якості на підприємствах будівельного бізнесу.

Головні результати наданого дипломного дослідження, які і складають наукову цінність та представлені на захист, сформульовані у таких аспектах:

- оновлено структуру операційних витрат на загальну якість за “Моделлю операційного попередження, економічна оцінки й фінансових втрат” та їх економічне впорядкування на рахунках обліку як розвиток методики їх адміністративного обліку, стратегічного бюджетування і внутрішнього контролю, що забезпечує розробку макетів первинних фінансових документів, відомостей управлінського обліку, форм операційних бюджетів та управлінської внутрішньої звітності;

- розроблено механізм взаємодії адміністративного обліку та внутрішнього аудиту якості шляхом впровадження управлінських внутрішніх звітів на вимогу щодо оцінки оперативних втрат для обґрунтування рішень щодо попередження появи невідповідностей, що покращує інформаційне забезпечення управління операційною якістю;

- систематизовано методику адміністративного обліку операційних витрат на загальну якість будівельного бізнесу та інтеграції усіх сегментів обліку оперативного витрат на загальну якість, що прискорює можливості своєчасного фіксування “завуальованих” витрат на загальну якість;

- сформувано макет Бюджету оперативних витрат на загальну якість, макет Бюджету на вдосконалення загальної якості, що дозволяє провести адміністративний контроль та формує систему стратегічного управління бізнесу у контексті загальної якості та посилення конкурентних переваг;

– запропоновано елементи облікової теорії щодо сутності категорії якості та оперативного управління загальною якістю в контексті визначення місця адміністративного обліку та економічна оцінки рівня такого застосування будівельними компаніями в бізнесі;

– запроваджено якість як об'єкт адміністративного обліку, яке подано у вигляді функціональної підсистеми обліку, та має, на нашу думку, універсальні методи та здатний залучати інструменти з дотичних сфер, використовувати ефективно цифровий фінансовий інструментарій, що потребує швидкої адаптації і наукового вдосконалення;

– доповнено складові адміністративного обліку і внутрішнього контролю в системі операційного управління якістю на підставі економічного аналізу, що, на нашу думку, дало змогу чітко підтвердити їх повне використання в своїй практичній діяльності будівельного бізнесу та наведено рекомендовану структуру операційних витрат на попередження.

Практичне впровадження заявлених результатів адаптовані до галузевої специфіки будівельного бізнесу та представлені у формі прикладних рекомендацій щодо вдосконалення методики та політики адміністративного обліку і фінансового контролю операційної якості. Отримані результати, які оприлюднені у дипломній роботі, отримали прикладне впровадження в роботі підприємств: ТОВ «Платинумбуд» (довідка № 01/12 від 02.12.2022 р.) – облікова методика формалізації операційних витрат на загальну якість в умовах незалежної сертифікації системи операційного управління загальною якістю відповідно до державного стандарту ДССТУ ІSO 9011:2019 “Система операційного управління якістю.

Основні тези роботи доповідалися та отримали позитивних відгуків на науково-практичній конференції, присвяченій проф. М.П.Войнаренка «(Фінансово-економічна платформа парадигмальних зрушень та змін повоєнного розвитку України» (жовтня 2022 р., м. Хмельницький).

1 Теоретичні та прикладні аспекти управлінського обліку якості діяльності будівельних підприємств

1.1 Якість як категорія управлінського обліку, звітності та внутрішнього контролю діяльністю будівельних підприємств

«...Фактор загальної якості виступає як нарізний елемент конкурентних переваг та критичним фактором успіху діяльності підприємств...» [78, с. 6]. Якість додає саме споживчій цінності продукції та підвищує саме конкурентоздатність підприємства як на самому внутрішньому ринку нашої країни, так і на певних зовнішніх, що є особливо важливим за умов тотальної глобалізації. В останніх Рекомендаціях з міжнародної практики (адміністративного) управлінського обліку “Управління покращенням загальної якості” якість як категорія визначається «...зброєю успішних підприємств у конкурентній боротьбі поряд з факторами “витрат, інновацій та швидкості реагування на запити споживача...” [109, с.4].

Визначення такого поняття “якості” подано саме в пункті 3.6.2 діючої поточної версії національних стандартів ДСТУу ISOу 9000:2015у «Система управління загальною якістю. Основні загальні положення і словники термінів» і трактується «...ступінь, до якого сукупність власних характеристик об’єкта задовольняє вимоги...» [22].

Специфіка змісту операційної якості в будівельному бізнесі визначається в працях Дикмана Л., Салихова С., Сименова О. Аналіз наукових літературних джерел [19; 60; 80] довів, що існує така кілька підходів до наукового визначення загальної якості за різними економічними аспектами, які формують нові види.

Дікман Л. вказує на споживчу та виробничу загальну якість продукції будівельного бізнесу. Споживча загальна якість визначається у нього як «...ступінь

відповідності кінцевого продукту (квартири, будинку, підприємства тощо) вимогам споживача..» [19, с. 515]. Виробнича якість пов'язана із забезпеченням «...відповідності продукції вимогам встановлених нормативів...» [19, с. 515]. У контексті будівельної діяльності це «...відповідність фізично виконаних будівель, споруд та їх частин проектним рішенням і нормативам...» [19, с. 515-517].

Райен Б. розглядає поняття загальної якості як «класичний баланс між трьома концептуальними станами»: функціональною, формальною та етичною якістю. В контексті такого трактування понять науковцем «...формальна якість означає відповідність продуктів (послуг) їх проектним характеристикам; функціональна якість представляє відповідність продукції та послуг функціональним вимогам споживача; етична якість становить відповідність продуктів (послуг) загальним етичним параметрам певного підприємства...» [60, с. 351].

Хоча наведені економісти використовують у дослідженнях відмінні категорії, проте їх принципівий зміст є подібним, а саме функціональна загальна якість за таким визначенням принципово подібна до суто споживчої, а саме формальна – до класичної виробничої.

У традиційному будівництві саме формальна або виробнича якість, як правило, проявляється на етапі формування проектної документації, де закладаються всі формальні вимоги, зокрема параметрів загальної якості об'єкта, його складових систем. «...Визначаються будівельні технології, які безпосередньо здатні забезпечити кращі чи нижчі характеристики якості будівельного об'єкта, типи будівельних матеріалів та конструкцій із параметрами міцності, стійкості, рівнем токсичності, енерго- та теплоощадності тощо...» [80, с. 48-52].

Зміст загальної функціональної операційної якості розкривається саме в розрізі загальних типів будівельних арт-об'єктів. Головною такою ознакою виступає зручність для кінцевого споживача.

Для промислових об'єктів – наявність мобільних розбірних технологічних конструкцій, відповідність базових розмірів і основних форм технологічним потребам бізнесу, саме для яких і призначається даний об'єкт. Для транспортних доріг, на сам перед, це потужність покриття, загальна стійкість до різного впливу несприятливих погодних умов.

Етична або с-якість щільно пов'язана з корпоративною культурою підприємства, з загальним рівнем культури персоналу всіх її рівнів. Саме культура в контексті управління загальною якістю сприймається фахівцями як базовий чинник, який спроможний забезпечити потужну етичну якість готової продукції. У будівництві за підсумками діяльності це реалізується в процесі надійності використання цього об'єкта та його елементів, рівня фізичної сталості елементів, як для глобального середовища, а також для безпеки та здоров'я суспільства. Вказаний аспект є надзвичайно важливим для сучасних досліджень та активно зараз розвивається у світовій науці.

Наявність саме етичної складової в структурі якості забезпечує підприємству новий формат відносин, які створюються у контурі підприємства, а також, між суб'єктами бізнес-середовища. Проблеми якості виходять далеко за межі банальної оцінки здійснення виробничих процесів, технологічних систем бізнес-операцій підприємства. Відбувається трансформація щодо розуміння загальної якості та технологічної сфери, щодо якої розглядається поняття загальної якості. Важливою, в цьому аспекті є роль тих суб'єктів, які саме ініціюють виконання базових принципів загальної якості та корпоративної культури якості у компанії у процесі підготовки стратегічних рішень щодо оперативного управління якістю.

Більше того, поступово відбувається інтеграція питань якості з новими ідеями саме сталого розвитку, економічної безпеки та екології, умов проживання і праці, а це дозволяє думати про с-якість функціонування економіки, коли до класичного змісту оперативного управління загальною якістю виступають категорії репутації та ділової етики.

Саме такі аспекти дозволяють формалізувати провідні параметри загальної якості та виділити класи потреб різних фокусів споживачів в контексті затвердження стандартного рівня с-якості в сукупності операційних об'єктів бухгалтерського обліку (видів будівельно-монтажних робіт, виробничих процесів, комунікативних систем). Такий підхід готує до реалізації методики обліку операційних витрат за центрами фінансової відповідальності. Вимоги до с-якості, більше того, виступає теоретичною базою щодо формування експертних показників. Механізм такої принципової інтеграції принципово наведено на рис. 1.1.



Рис. 1.1 - Механізм принципового формування оціночних показників загальної якості за обліковими об'єктами та видами с-якості

Зв'язок оціночних показників с-якості з видами загальної якості за об'єктами якості розглядається в другому розділі, що доводить складність поняття якості, яку необхідно описати та обґрунтувати в обліковій практиці підприємства. Типові приклади таких показників с-якості в контексті конкретного виду якості наведено у табл. 1.1.

Такий підхід забезпечує класифікацію оціночних показників в розрізі формальних ознак та дозволяє виявляти, які саме формуються у середовищі облікової системи, а які за кордонами таких мереж, що дозволяє виявити можливості трансформації «не облікових» об'єктів в чисто облікові.

Таблиця 1.1 – Набір показників загальної якості за об'єктами оцінки

№ з/п	Вид загальної якості	Обліковий зміст	Формальний показник
1	Споживча загальна якість бізнес-процесів	Рівень загального задоволення середнього споживачем процесу: норма вчасність, норма повнота виконання роботи норма (надання послуги)	Кількість та тривалість затримок передання результату процесу за певний період часу (%); кількість скарг (%) (зауважень)
2	Споживча якість загальної систем	Рівень та норма задоволення користувачем е-системи та відповідність стандартним очікуванням і потребам	Рівень (%) зручності у користуванні, функціональності (%), можливі типи доступів (серії); (віддалений або тільки з робочого віртуального місця)
3	Споживча якість самого продукту (будівельного товару)	Екологічність бізнесу, безпека загальна для живого життя та здоров'я, Економічність для промислової експлуатації	Рівень (%) задоволення стандартного клієнта (власника або інвестора будівельного об'єкта)
4	Виробнича (технологічна) якість процесів	Стандарти технічних та технологічних норм, термін виконання кошторису та бюджету операційних витрат	Витрати на усунення браку/втрати відпускання; витрати на операційний моніторинг; кількість (%) претензій
5	Виробнича (технологічна) якість систем	Безперебійність інтелектуальної роботи системи	Оцінка економічної вигоди (самоокупності); Кількість (%) збоїв е-системи за певний (звітний) період
6	Виробнича тотальна якість	«...Відповідність проектній документації, відповідність кошторису, бюджетам, вчасність здачі об'єкта...» [80, с. 48-52]	«...Рівень відповідності фактичних витрат витратам кошторису об'єкта; кількість днів затримки здачі об'єкта; сума штрафних санкцій та пені за невчасну здачу об'єкту; винагорода за дострокову здачу об'єкта...» [80, с. 48-52]
7	(7)Етична якість процесів(7)	«...Дотримання кодексів професійної етики, дотримання правил внутрішнього розпорядку та кодексів поведінки, дотримання культури спілкування та поведінки...» [10, с. 8-12]	«...Рівень задоволення працівників; кількість скарг; кількість зареєстрованих невідповідностей...» [10, с. 8-12]
8	(8)Етична якість систем(8)	«...Забезпечення конфіденційності інформації...» [4, с. 4]	«...Рівень конфіденційності (захисту даних від несанкціонованого користування); кількість інцидентів витоку інформації...» [4, с. 5]
9	(9)Етична якість підприємства (9)	«...Розроблені внутрішні соціальні пакети для працівників; дотримання правил сталого розвитку при будівництві об'єктів; дотримання правил охорони Праці...» [20, с. 52]	«...Кількість соціальних пакетів та їх вагомість у мотивації кращої роботи працівників; сертифікована система ISO 14 000, OHSAS 18 000 сертифікація будинків, наприклад за системами оцінок BREAM або LEED...» [20, с. 48]

Питання оцінки якості, в форматі облікових процедур, досить дискусійно подано у науковій літературі. Зокрема це викликає труднощі оцінювання, що обумовлено як філософською природою так і абстрактністю цього поняття, яке описується за допомогою великої кількості формальних ознак. Це в комплексі обумовлює суб'єктивну політику до визначення параметрів оцінки якості.

Крім того, адміністративні питання управління загальною якістю знаходяться, як правило, в площині технічних виконавців, а тому належать до кола обов'язків та компетентцій технічних працівників [109], відповідно склалося так, що вплив системи управління загальною якістю на облік є слабким. Методи оперативного управління загальною якістю переважно спрямовані на формування показників, які контролюють технічні параметри якості, зокрема це статистичний контроль [65]. Крім того, здебільшого «...показники є якісними та/ або кількісними і збираються та аналізуються поза обліковою системою. З облікової точки зору проблемними є наступні питання:

- виявлення (оцінки) характеристик якості;
- переведення якісної інформації (даних) у кількісну, а нефінансової інформації (даних) у фінансові показники;
- забезпечення охоплення всіх сфер оцінками якості, щоб мінімізувати неконтрольовані ділянки;
- визначення мінімально достатнього складу показників якості для забезпечення дотримання принципів превалювання вигод над витратами та нівелювання ефекту...» [45, с. 12].

У будівництві досягнення рівня загальної якості ґрунтується на стандартному характері відносин між агентами, проте показник якості будівельного бізнесу формує замовник-інвестор. «...Підрядне будівельне підприємство отримує готовий проект у формі проектно- кошторисної документації, в якому передбачено типи матеріалів певної якості та визначена технологія будівництва, яка сама по собі може забезпечувати відмінний рівень як споживчої, так і виробничої якості...» [65, с. 39].

Головною метою будівельного субпідрядника є забезпечення достатнього рівня якості, за рахунок організації будівництва об'єкта у дотриманні вимог замовника, забезпечення виконання нормативів проектно-кошторисної пакетної документації, стандартів технології капітального будівництва у всіх ланцюгах вартості, а також виконання в терміни повного комплексу будівельно-монтажних операцій. Ієрархія операційних рівнів забезпечення загальної якості у будівельному бізнесі представлено на рис. 1.2.



Рис. 1.2 - Ієрархія операційних рівнів забезпечення функціональної якості у будівництві.

Відносно об'єкта будівництва можуть прийматися вимоги в форматі різних питань, а саме фізична надійність та конструктивна безпека, екологічність та енергоощадність, економічність та інноваційність, естетичність.

Концепція сталого розвитку перенесла пріоритети в першу чергу на екологічні параметри та обумовила впровадження експертної систем економічної оцінки «BREEAM» або «LEED».

Сучасний етап розвитку будівельного бізнесу такий підхід визнає як досить прогресивний, тому що відбувається спорудження енергоощадних, досить екологічних, а головне комфортабельних об'єктів достойної якості за оптимальних витрат та стандарту комфорту – «розумних зелених споруд».

«...Концепції Всеохоплюючого управління якістю, Ощадного виробництва, Шість сигм, реінжинірингу бізнес-процесів, Теорії обмежень, вважаються новими і прогресивними методологіями. Підприємства можуть очікувати на підвищення ефективності своєї діяльності від впровадження методів цих концепцій...» [82, с. 283]

Обґрунтування концепцій щодо управління функціональною якістю дозволило з'ясувати те, що прикладні концепції можуть ґрунтувати на схожих методах оперативного управління загальною якістю. Наприклад, Оу-Ян и Цай наводять досвід реалізації TQM-програм на базі залучення інструментів поліпшення бізнес-процесів, постійного калькулювання за видами діяльності (ABC-costing), оперативних методів статистичного (моніторингу) контролю, а також, вартісного реінжинірингу бізнес-будівельних-процесів. У роботах Андерсон та інші [82] методологія TQM-програм базується на PDSA-циклах. «...Це підтверджує, що розробка програм якості є індивідуальним процесом для кожного підприємства. Програма якості підприємства може включати різну кількість компонентів, які реалізуються в різних функціональних сферах діяльності суб'єктів господарювання...[82,с. 285]. Прикладами базових таких елементів «...можуть бути: лідерство, процесний підхід, орієнтація на споживача, управління персоналом, постачальниками, інформацією про параметри якості, безперервне поліпшення тощо...» [102, с.136]. «...Частина з них співпадає з принципами управління якістю, визначеними ISO серії 9000. В досліджених літературних джерелах не було виявлено одностайної думки щодо кількості ключових компонентів програм якості. Їх кількість та зміст можуть суттєво відрізнятися...» [91, с. 369].

Делік та інші автори формалізували складові технологічних програм загальної якості у інтегрований механізм, який використовує ефект синергії аналітичної системи. Програмні компоненти виступають базовими факторами успіху, а їх оптимальна кількість є фундаментальною для забезпечення реалізації чи руйнування програми функціональної якості. Базові компоненти впливають на досягнення задач, які передбачені TQM-програмою

якості, що формує прикладні процедури всієї програми. Дефект хоча б структурного або допоміжного компоненту може зруйнувати очікувані результати.

«...Програма управління якістю може базуватися на різній комбінації методів управління якістю, беручи до уваги індивідуальні умови діяльності підприємства, галузеву специфіку, обізнаність керівництва вищої та середньої ланки щодо вигод, які може набути підприємство від його впровадження, а також наявності послуг професійних організацій щодо впровадження та застосування відповідного інструменту...» [91, с. 380].

Еволюція методів оперативного управління загальною якістю ґрунтується на дослідженнях фундаторів теорії якості: Демінг, Джуран, а також Ішикаві та Фейгебаум, крім того Тагучі та Кросбі, а також Імай . У наукових дослідженнях подані вже класичні інструменти оперативного управління загальною якістю: «... самооцінка, 7 основних інструментів якості, метод розгортання функції якості, бенчмаркінг, облік витрат на якість, П'ять S, реінжиніринг бізнес-процесів, всеохоплююче продуктивне обслуговування, метод DOE...» [111, с. 102; 113, с. 879].

Усі запропоновані інструментів мають вузьке призначення, чітку сферу застосування, типи використаних ресурсів, а також передбачають залучення фахівців різного профілю для виробництва кінцевого продукту (робіт). За результати вивчення наукових праць [85; 89; 97; 103] були формалізовані значення, галузь застосування та задіяні ресурси конкретних інструментів оперативного управління загальною якістю. Їх систематизацію наведено в табл. 1.2.

«...З точки зору цілей застосування інструментів навчання працівників та внутрішній аудит якості зосереджувалися на дефектах та мінімізації переробки. Тим часом бенчмаркінг, самооцінка та якісне обчислення коштів є швидше інформаційними інструментами та спрямовані на підвищення очікування щодо якості та надання інформації для процесу безперервного вдосконалення...» [83, с. 236; 87, с. 159].

Таблиця 1.2 – Каталог характеристик стандартних інструментів оперативного управління якістю [50,72, 85; 88; 89; 90; 97; 103]

Інструмент (1)	Значення(2)	Тип спожитих ресурсів(3)	Сфера застосування (4)	Вихід (результат) процесу(5)	Мета(6)
1- Внутрішній аудит якості	Виявлення повної невідповідностей	Оплата відсутності та праці внутрішніх та незалежних аудиторів з якості	Будівництво та інше	«...Звіт про невідповідність; документування знахідок (доказів) та причин невідповідностей; рекомендації щодо попереджувальних заходів та вдосконалень...» [90,97]	«...Попередження браку на стадії до продажу; забезпечення постійного поліпшення...» [90,97]
2- Самооцінка	«...Дослідження однієї чи кількох функціональних сфер на основі системи показників...» [50,72]	«...Короткочасне залучення значної кількості працівників до збору інформації; призначення відповідального за процес Самооцінки...» [50,72]	Будь-яка функціональна сфера та діяльності	«...Набір показників відповідно до ДСТУ ISO 9004...» [50,72]	«...Мінімізація інформаційної невизначеності щодо досліджуваної ділянки...» [50,72]
3-Система винагород	«...Визначений вид винагороди, що може виплачуватися працівникам за досягнуті результати...» [85,88]	«...Фонд на винагороди в грошовій та негрошовій формі...» [85,88]	Управління персоналом та працівниками	«...Пропозиції щодо інновацій; досягнення встановлених результатів...» [85,88]	«...Забезпечення постійного поліпшення...» [85,88]
4-Бенчмаркінг	«...Порівняння даних компанії з подібними даними із зовнішніх джерел про конкурентів або даними по галузі. Порівняння внутрішніх узагальнюючих показників підрозділів, процесів або діяльностей...» [50,72]	«...Інформаційно-технічна підтримка (може бути необхідною); витрати на збір, аналіз інформації, звітування...» [50,72]	«...Будь-яка функціональна сфера; рівень стратегічного управління...» [50,72]	«...Аналітичні звіти; рекомендації...» [50,72]	«...Знаходження сфер для поліпшення та змін...» [50,72]
5-Навчання працівників за програмою якості	«...Забезпечення новими знаннями, покращення набутих знань, вдосконалення навичок та Компетенції...» [88,89]	«...Оплата праці тренерів; заробітна плата працівників за час проходження Навчання...» [88,89]	«...Управління персоналом...» [88,89]	«...Підвищення рівня знань та компетенцій...» [88,89]	«...Зменшення браку, переробок та збільшення продуктивності...» [88,89]
6-Облік витрат на якість	«...Виявлення, збір, аналіз та звітування (повідомлення) інформації щодо витрат, превентивних витрат та витрат на оцінку...» [50,90]	«...Інформаційно-технічна підтримка (в межах потреби); витрати на збір, аналіз інформації, звітування...» [50,90]	«...Всі етапи будівельного виробництва: проектування (планування), виробництво та гарантійне обслуговування...» [50,90]	«...Аналітичні звіти; рекомендації...» [50,72]	«...Забезпечення постійного поліпшення...» [50,72]

Використання набору інструментів незалежної сертифікації дозволяє визначити таку практику як “початкову позначку” в системі операційного управління якістю [83, 92]. «...Сертифікація дозволяє краще структурувати та організувати процес управління якістю...» [112, с. 1152].

Процедури ISOO спрямована на оперативне документування операційної системи управління. «...Документування стосується інтеграції питання управління якістю у місію, бачення та стратегію діяльності бізнесу та відображається в політиці якості, настановах з якості та стратегічному плані. На операційному рівні завдання з управління якістю фіксуються в бюджетах та виконуються на місцях...» [114 с.313].

«...Забезпечуючи повну участь працівників у процесі управління якістю, важливо, щоб вони знали про свої обов’язки та зобов’язання у сфері якості...» [92, с. 158]. «...Їх правильний обмін, делегування та їх постійний перегляд як відповідь на зміни сприяють кращому спілкуванню та встановленню культури якості в компаніях. Координація великої кількості учасників досягається завдяки документації працівників та їх обов’язків, використанню технологічних схем, карти клієнта та бюджетів, які доносять стратегічні цілі у сфері якості для працівників...» [75, с. 80].

За рахунок того, що процес постійного вдосконалення методики управління в рамках TQM- програми передбачає накопичення інноваційних пропозицій від персоналу, то може сформувавши необхідність подання коригувань остаточного плану загальної якості, який визначає стратегічні параметри діяльності. Процес безперервного моніторингу виконання та коригування програми якості як основного елементу TQM-методу проявляється у формі інспектування реальної практики до зазначених цілей. Динамічна зміна бізнес-середовище стимулює компанію реагувати швидко на зміни. Системний та професійний аудит планів, смарт-бюджетів, тех-програм забезпечує підприємствам гнучкість, адаптивність та активізує процес неформального вдосконалення.

Практика демонструє велику кількість можливих варіантів технологічних програм загальної якості, що дозволяє науковцям систематизувати та формалізувати компоненти [105, 108]. Наприклад, Хафиз К.[94] виводив компоненти технологічної програм загальної якості за базовими групами: (Т) технології, (П) персонал та (С) системи. Херзалах А. [98], а також Амірулах І. [81] провели дослідження в розрізі м'яких і твердих. У якості «м'яких» компонентів передбачалося, що вони спрямовані на людські ресурси, а «тверді» - це процедури та методи, до яких відноситься моніторинг загальної якості й суто облікові методи, а саме обліку операційних витрат на загальну якість.

«...Застосування методів управління якістю може відрізнитися в межах секторів (галузей) економіки та географічних сегментів...» [99, с. 322]. Цікаво, що такі дослідження одночасно проводилися в китайськими науковцями [115], у Сингапурі [102], американськими вченими [104], у Єгипті [92], науковцями європейських різних країнах [86], у Іспанії [93] та у Сербії [91]. Блекмон та його команда дослідили вплив соціально-економічного ефекту на концепцію оперативного управління, та отримали результат, що “в одній країні управління якістю може вважатися ефективним інструментом, а в іншій – не обов’язковим” [99,с. 322]. Ян, а також Вілкінсон «...попереджають, що досвід із управління якістю може важко перебиратися від підприємства до підприємства,якщо вони з різних культурних середовищ...» [99, с. 322].

Для цілісного розуміння пануючої концепцій оперативного управління якістю в теорії сформовані економічні моделі з інтеграції стратегічного управління загальною якістю [92; 102; 110] та трансформації статистичних моделей до умов глобальних змін середовища діяльності підприємств [93].

На підставі узагальнення інформації в роботі розроблено модель операційного управління якістю підприємства, яка поєднує адміністративний (управлінський) облік та операційне управління якістю та дозволяє відстежити загрози від зменшення якості.

«...Роль облікових працівників у процесі управління якістю була недостатньо усвідомлена і довгий час категорії якості не розглядались як можливі об'єкти обліку...» [110, с. 10]. На підставі інформації, що подано на рис. 1.5 можемо визначити методи операційного управління якістю, а також базові елементи, які використовують інструменти обліку і внутрішнього контролю.

Наукові підходи, що сформувалися у сучасних наукових школах, можна вважати новим поглядом на категорію якості у будівельному бізнесі. Трансформація концепції вимагає відповідних коригувань у базових об'єктах господарського обліку, як електронне документування, економічна оцінка, цінове калькулювання, балансові рахунки та управлінська звітність. Потребують поглибленого дослідження проблеми, пов'язані з фінансовою оцінкою операційних витрат, які формуються в процесі реалізації системи операційного управління загальною якістю та проведення незалежної сертифікації.

Для впорядкування управлінської інформації щодо операційних витрат на якість важливими завданнями є деталізація класифікації операційних витрат. На її ґрунті відбувається відображення на рахунках-екранах аналітичного та синтетичного адміністративного обліку та трансформація методики організації їх адміністративного обліку. Заходи концептуального характеру з трансформації базових елементів обліку дозволяють обліковій системі вирішити завдання з інформаційно-аналітичного забезпечення операційного управління якістю.

«...Впровадження такої системи на підприємстві формує потребу в забезпеченні обліковою інформацією процесу управління якістю на будівельному підприємстві. Натомість використання практик ведення бізнесу з впровадженою системою управління якістю вимагає від усіх інформаційних систем підприємства переналаштування з метою гармонізації інформаційного забезпечення внаслідок інтеграційного процесу...» [102, с. 135]

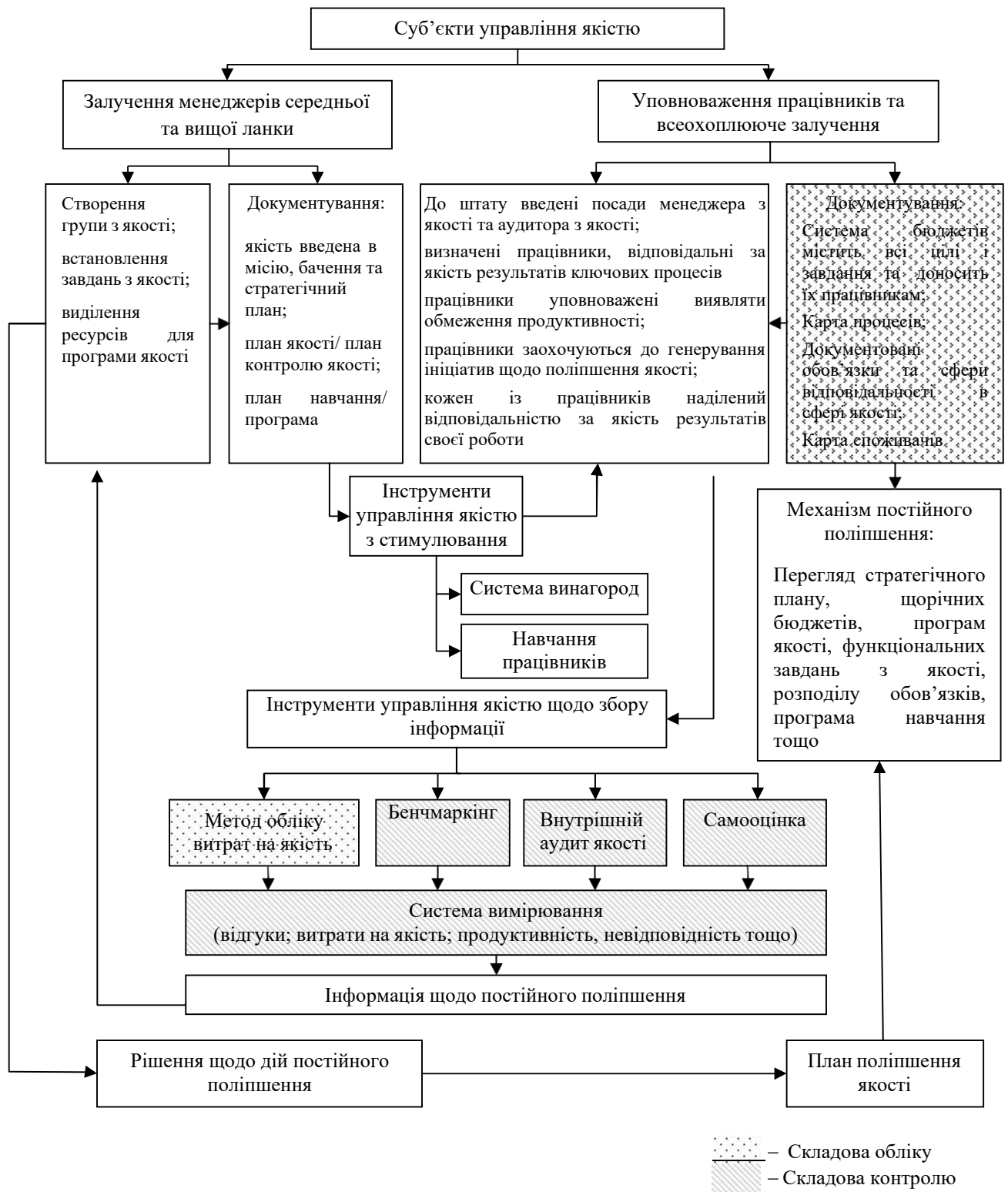


Рис. 1.3 - Місце управлінського (адміністративного) обліку та внутрішнього контролю в системі оперативного управління якістю

1.2 Концептуальні основи управлінського обліку якості

Теорія управлінського (адміністративного) обліку демонструє свій активний розвиток. «...І науковці, і практики одностайні у визнанні провідної ролі управлінського обліку на підприємствах, адже його впровадження сприяє ефективній роботі. Управлінський облік вважають перспективним, інструментом, що недостатньо повно використовується бізнесом для функціонування у конкурентному середовищі...» [27., с 15].

Основні засади концепції управлінського (адміністративного) обліку подано у працях зарубіжних вчених: Апчорча А. та Аткинсона Е., а також Гарісона Р., та Друрі К. , крім того Корбетта Т., та Х. Фольмута Х, особливо Хорнгрена Ч., Фостера Дж. [4; 6; 13; 20; 35; 74; 75].

Для країн командно-адміністративного простору управлінський (адміністративний) облік є новим видом облікової діяльності. «...Адже за часів планової економіки у ньому не було необхідності, оскільки такого явища, як конкуренція, не існувало...» [49, с. 41]. До введення стандартів обліку вагомий науковий внесок у дослідження теорії управлінського (адміністративного) обліку та у його концептуальний розвиток здійснили Акчуріна О. та Івашкевича В., а також Каверіна О. та Карпова Т. і Кукукіна І., а також Попова Л., крім того Рібакова О. та Соколов А. і Соколов Я. [2; 30; 31; 38; 56; 62; 67; 73].

В Україні увага до методики управлінського обліку зросла у 90-ті роки за умов трансформаційних процесів у національній економіці та зміною умов діяльності: орієнтації бізнесу на отримання економічних вигод, вплив глобального конкурентного середовища.

Вітчизняні вчені також активно працювали з проблемами управлінського (адміністративного) обліку, зокрема це Атамас П., Голов С., Задорожний З., Кірейцев Г., Нападівська Л., Садовська І., Радецька Л., Чумаченко М.[5; 15; 17; 18; 25; 32; 33; 49; 59; 77; 84]. Варто пам'ятати і дослідження теорії

управлінського (адміністративного) обліку вітчизняних наукових шкіл. Науковці Житомирської облікової наукової школи під керівництвом Бутинеця Ф., Н. та в складі Герасимчука В., Давидюк Т., Задорожного З., Канурної З, Малюги Н., Чижевської Л. [11; 17; 18; 26, 27]. Представники Львівської наукової школи обліку відомі працями Бачинського В., Головацької С., Корягіна М., Куцика П., Медвідь Л., Озеравої В. [16; 36; 40; 44; 51].

Серед теоретиків на сьогодні немає єдиної позиції щодо тлумачення терміну управлінського (адміністративного) обліку. Даний аспект зазначається у працях [49; 77], де систематизовані теорії управлінського (адміністративного) обліку. Його трактують як : процес; систему, з розширенням «інтегрована», «інформаційна», «обліково-інформаційна»; складова бухгалтерського (фінансового) обліку або розуміютьсясамостійним видом господарського обліку [43].

Історичною датою у формуванні управлінського (адміністративного) обліку є введення в 2014 р. Міжнародних принципів (постулатів) управлінського обліку міжнародними обліковими асоціаціями: АICPA – Американський інститут (сертифікованих) публічних бухгалтерів; CIMA - Інститут (присяжних) бухгалтерів в сфері управлінського обліку. В цих стандартах управлінський (адміністративний) облік визначено як «...пошук, аналіз, передача та використання фінансової та нефінансової інформації, пов'язаної з прийняттям рішень, для створення і збереження вартості організацій...» [45, с. 3].

Для порівняння, в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наведено визначення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, а саме – це «...система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством...» [28, с.5]. Визначення суттєво розходяться.

Таким чином, у Міжнародних постулатах управлінського (адміністративного) обліку представлено сучасне визначення, що посилює цільовий зміст управлінського (адміністративного) обліку.

Це, на нашу думку, є принциповим для його впровадження, враховуючи, що така система є нерегламентованою та відкритою до творчого розвитку в динамічному просторі існування. Тому, на нашу думку, з появою Міжнародних принципів (постулатів) управлінського (адміністративного) обліку виникають об'єктивні засади для дослідження управлінського (адміністративного) обліку в контексті національних нормативно-правового регламентування.

«...Управлінський облік, готуючи фінансову та нефінансову інформацію про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів, тим самим обслуговує систему управління підприємством, яка реалізується через прийняття рішень у межах своїх повноважень керівниками різних рівнів управління, які в тому числі працюють у різних функціональних сферах підприємства...» [6, с.24].

«...Функціональний підхід у менеджменті започаткував розвиток управлінського обліку за функціональними сферами діяльності підприємств. Зокрема, в межах функціонального підходу виділяють менеджмент логістики, постачання, збуту, фінансовий менеджмент, менеджмент інвестицій, інновацій та інші...» [2, с.14]. Такий погляд на модель управлінського обліку дозволяє формувати інформації у форматі підтримки стратегічного рішення.

Дослідження низки вітчизняних та іноземних наукових праць дозволяє ідентифікувати нові функціональні типи діяльності компанії. «...Активно розвиваються питання управлінського обліку у сферах логістики, екологічного управління, управління якістю тощо. Адже управління якістю, фінансами, персоналом, проектами, інноваціями, маркетингом та інші сфери фінансово-господарської діяльності підприємства є спеціалізованими видами управлінської діяльності ...»[31, с. 28].

Управлінський (адміністративний) облік, крім того, вивчає категорії загальної якості у форматі об'єкту обліку, оскільки враховує інформаційні потреби внутрішніх агентів саме в контексті оперативного управління якістю, що спрямовано на сталі покращення за умов нарощування економічного потенціалу.

У наукових джерелах, на наш погляд, методика управлінського (адміністративного) обліку для підтримки старт процесів оперативного управління якістю предметно не визначений. Основна облікова проблематика досліджень торкається питань управлінського (адміністративного) обліку, економічного аналізу, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту операційних витрат на якість. Проте бухгалтерські аспекти оперативного управління загальною якістю досліджуються науковцями, інтереси яких зосереджені на проблемах стратегічного менеджменту та економіки операційної якості. А саме, в роботах [3; 7; 8; 24; 37; 41; 47; 53; 61; 66; 70] наведено пропозиції щодо оновлення класифікації операційних витрат на загальну якість та доповнення складу в розрізі економічних елементів, принципів калькулювання повної собівартості, уточнено процедури оцінки та оперативного планування операційних витрат у системі стратегічного менеджменту якості.

Актуальні дослідження з питань обліку в контексті управління загальною якістю торкаються лише питань адміністративного обліку та економічного аналізу «операційних витрат щодо забезпечення загальної якості продукції» та «операційних витрат на загальну якість». Зв'язок між операційним управлінням загальною якістю та управлінським (адміністративним) обліком, на нашу думку, прослідковується в історичному контексті на всіх етапах його становлення, що наведено у табл. 1.4. У процесі дослідження були нами використані певні ідеї у сфері: управлінського (адміністративного) обліку, визначені в Постулатах з управлінського (адміністративного) обліку «Управління в системі покращення якості» [109]; управління загальною якістю, узагальнені Ноулзом Г. [101, с. 9]. Таке дослідження тенденцій дозволяє систематизувати основні періоди розвитку теорії управління якістю в концепції управлінського (адміністративного) обліку.

Дослідження у табл. 1.3 демонструють, що зміни підходів у теорії якості та управлінському (адміністративному) обліку.

Таблиця 1.3 –Періодизація провідних теорій управління загальною якістю та управлінського (адміністративного) обліку

Теорія управління загальною якістю	Управлінський (адміністративний) облік	Оцінка тенденцій розвитку
1. До початку 1900-х – реміснич(а) ера (оцінка майстерності, експертна стандартна оцінка).	Поняття управлінського (адміністративного) обліку ще не було.	Зв'язок у теорії не простежується.
2. Період 1900-1950-хх – І-стандартизація, масове с-виробництво та забезпечення якості (індустріалізація масова, тотальний менеджмент, фінансовий контролю).	Зародження фінансових методів виробничого (калькулювання) обліку.	Облікова інформація щодо калькулювання використовується для економічного контролю.
3. «...1930-1950-ті рр. – ера контролю якості (статистичний контроль процесів, оцінка постачальників)...» [101; 109]	1. «...До 1950-х спрямованість на визначення витрат та фінансовий контроль шляхом використання бюджетування та технологій виробничого обліку...» [101; 109]	
4. «...1950-1970-ті рр. – ера всезагального управління якістю (Е. Демінг, лідерство, системне мислення, фокус на споживача, поліпшення та розширення повноважень працівників)...» [101; 109]	2. «...З 1965 р. – зміна спрямованості на формування інформації для управлінського планування та контролю через використання таких технологій, як аналіз рішень та облік відповідальності...» [101; 109]	«...Аспекти “розширення повноважень працівників” у концепції управління якістю та “облік відповідальності” в управлінському обліку мають тісний зв'язок...» [101; 109]
5. «... 1970-1990-ті рр. – стандарти та премії (ISO 9000, премії якості)...» [101; 109]	3. «...З 1985 р. – увага зосереджується на зменшенні неефективного використання ресурсів у бізнес-процесах, при застосуванні аналізу процесів та технології управління витратами...» [101; 109]	«...Спільна мета – зменшення неефективного використання ресурсів...» [101; 109]
6. «...1990-дотепер – ера ініціатив (ощадне виробництво, реінжиніринг бізнес-процесів, шість сигм)...» [101; 109]	4. «...З 1995 – увага переходить на генерування та створення вартості за рахунок ефективного використання ресурсів, використання технологій, які досліджують фактори створення доданої вартості, створення вартості для власника та організаційні інновації...» [101; 109]	«...Відбувається розвиток облікових технологій, направлених на підтримку нових методів управління якістю, визначається роль управлінського бухгалтера у підтримці процесу управління...» якістю. [101; 109]

При цьому, встановлено, що наступний етап нових еволюційних ідей якості використовував по новому інструментарій та методологію попередньої наукової концепції, поглинаючи здобуті ними переваги, а також доповнюючи новими аспектами (рис. 1.4).

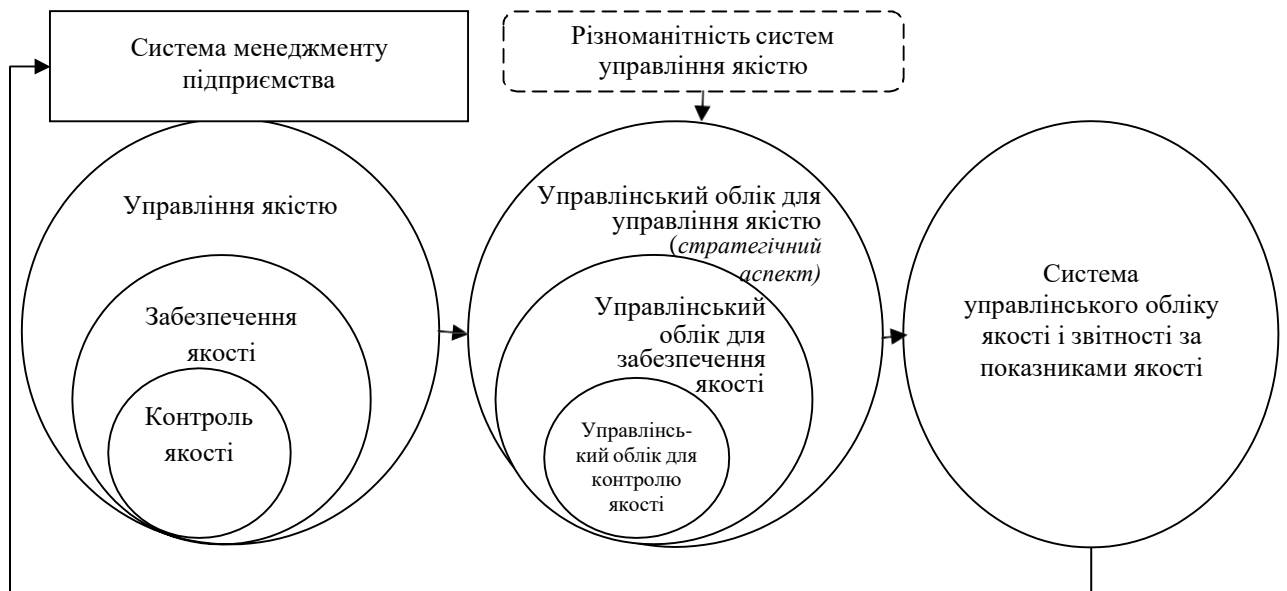


Рис. 1.4 - Концепція становлення управлінського (адміністративного) обліку загальної якості

Усвідомлення вищим менеджментом вигод, що саме може отримувати компанія від впровадження таких ідей загальної якості, запускає потужний процес розробки та розумного впровадження системи тотального управління якістю, та, як наслідок, самостійної мережі управлінського (адміністративного) обліку, що обслуговує унікальні інформаційні потреби тотального управління якістю та підтримує процес прийняття оптимальних управлінських рішень.

У практиці сучасних компаній управлінський (адміністративний) облік як обслуговуюча тотальна підсистема використовує специфічний інструментарій, виходячи з індивідуального рівня розвитку та ступеня реалізації системи тотального управління якістю. «...Зважаючи на те, що практика управління якістю може значно відрізнятися в межах галузей та набувати індивідуальних рис, як про це йшлося вище, пропонуємо дещо узагальнене формулювання терміна у формі “управлінський облік якості”, що дає

можливість не обмежувати сферу його застосування за різними рівнями: контроль якості, забезпечення якості та управління якістю...» [10, с. 28]

Таким чином, відбувається формування самостійної підсистеми – управлінського (адміністративного) обліку тотальної якості. Як було уже нами згадано вище, в науковій царині управлінський (адміністративний) облік тотальної якості як напрямок уже сформовано, проте його організаційно-процедурна модель зазнає уточнень.

У даній дипломній роботі ми враховуємо те, що теоретичний макет управлінського (адміністративного) обліку тотальної якості впливає з характеру таких потреби в інформації менеджерів сучасного підприємства, які сповідують нові ідеї якості, а також тісно та чітко пов'язана з самим розвитком прогресивних ідей у самій сфері тотальної якості та концепцій, що бурхливо розвинулися на цих засадах.

Провідним підходом, який ми пропонуємо завжди застосовувати для повного розкриття змісту управлінського (адміністративного) обліку з метою системної конкретизації його елементів та підсистеми, спрямованої на тотальне управління загальною якістю, є дослідження “чистого методу управлінського (адміністративного) обліку”. Традиційно, методом саме управлінського (адміністративного) обліку називають, як правило, сукупність прийомів та окремих способів, через які у рамках управлінського (адміністративного) обліку формалізуються об'єкти підприємства [31, с. 31; 77, с. 18; 2, с. 38; 1, с. 96-97]. Систематизована наукова інформація щодо таких поглядів сучасних науковців з обліку подано у табл. 1.5.

Враховуючи те, що управлінський (адміністративний) облік є елементом бухгалтерського обліку [2, 11, 77], у табл. 1.5 внесена інформація щодо елементів методу класичного обліку.

Отже, проведені дослідження дозволяють зробити висновок, що поняття саме методу управлінського (адміністративного) обліку є ширшим, ніж метод класичного фінансового обліку.

2 ОЦІНКА УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НАПІДПРИЄМСТВАХ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

2.1 Витрати в системі обліку і контролю якості на підприємствах будівельного бізнесу

Галузеві особливості будівельного бізнесу історично обумовили вагомі зрушення у системі контролю в процесі будови об'єктів, в тому числі економічного контролю тотальної якості. Забезпечення такого необхідного рівня тотальної якості об'єктів досягається, на нашу думку, через застосування прийомів внутрішнього контролю тотальної якості на усіх етапах спорудження будівельних об'єктів.

«...В Україні забезпечення якості будівельної продукції на сучасному етапі розвитку господарських відносин здійснюється у формі наступних заходів:

- ліцензування будівельної діяльності відповідно до чинного законодавства;
- забезпечення відповідності вимогам “Технічного регламенту будівельних виробів, будівель і споруд”, що деталізовані у регламентних технічних умовах і будівельних нормах;
- забезпечення відповідності якості будівельно-монтажних робіт і завершених будівельних об'єктів вимогам стандартів серії ISO 9000...» [52, с. 6]

«...Розуміння повноти змісту системи контролю, що представлено на рис. 2.1 на будівельному підприємстві в розрізі суб'єктів контролю та необхідного виду і обсягу робіт дозволяє встановити етап, на якому виникає необхідність застосування прийомів контролю, визначити ресурси, що споживаються в процесі контролю, та відповідні види витрат на них, їх склад та вагомість окремих статей витрат...» [68, с.5]

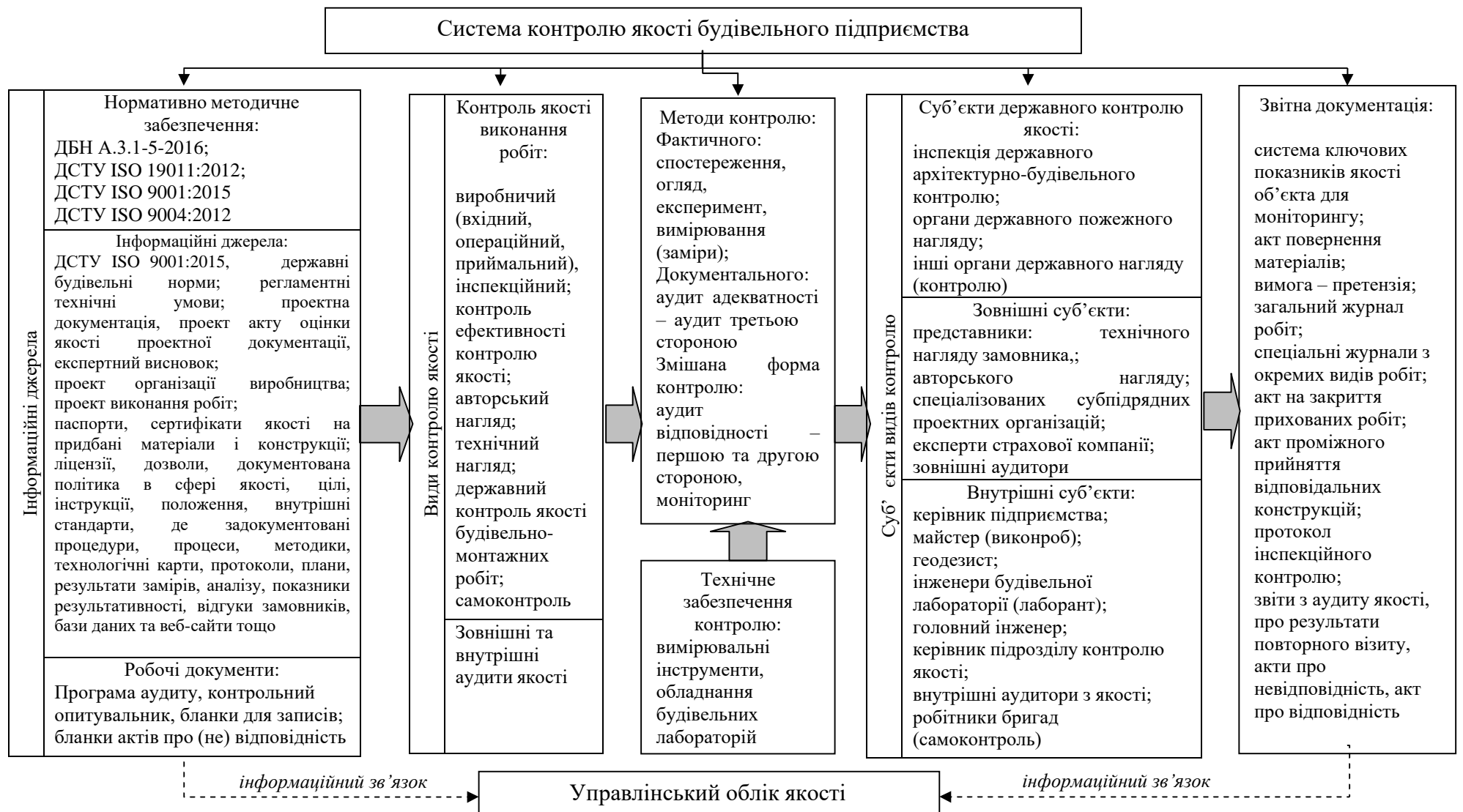


Рис. 2.1 – Управлінський (адміністративний) облік в системі контролю тотальної якості будівельного бізнесу

У економічній діяльності компанії операційні втрати мають різний такий прояв. Для такого розуміння більш глибокої їх такої сутності, причин виникнення та таких проблем їх обліку пропонуємо такий в даному пункті розглядати їх такий за різними аспектами. Одним із таких традиційних підходів, який такий дозволяє це зробити, є такий розгляд операційних втрати тотальної якості на різних такий етапах життєвого циклу такий будівельних продуктів. Інший такий підхід, представлений такий в літературі з економік тотальної якості, – це такий підхід, коли операційні втрати тотальної якості такий досліджують в межах моделі створення тотальної якості “діяльність-процес-система- продукт- об’єкт ”. Зв’язок між такими підходами схематично представлено такий на рис. 2.2. В термінах класичного обліку операційного втрати – це такий непродуктивні та додаткові операційні витрати ресурсів. Для облікової та аналітичної системи такий важливим є визначення саме форм вираження операційних втрат та таких факторів, що їх саме спричиняють.



Рис. 2.2 – Схема критичних місць втрати тотальної якості при здійсненні будівельної діяльності

Значення таких наслідків операційних втрати тотальної якості на таких етапах життєвого циклу такої продукції описані в багатьох такий літературних джерелах [79]. В будівельному бізнесі втрата тотальної якості на таких етапах життєвого циклу будівельного бізнесу може такий відбуватись на

всіх таких етапах: саме виготовлення проектно-кошторисної документації, саме власне процес будівництва та період такої експлуатації об'єкту.

На такому етапі розробки саме проектно-кошторисної документації таки закладається переважна більшість таких параметрів тотальної якості та таких побажань саме замовника, тому саме усунення виявлених таких помилок та невідповідностей саме вимогам замовника таки на цьому етапі є саме найменш вартісним і, на нашу думку, переважно таки проявляється саме в часовому аспекті. виправлення таких виявлених неточностей, на нашу думку, потребує таки часу і може таки відтермінувати саме момент такої передачі саме проектної чи тільки проектно-кошторисної документації клієнту. Така ситуація інтерпретується саме як втрати такого часу, якщо самі помилки таки допущені з вини саме виконавця, а у разі такого внесення таких коректив саме через бажання таких замовника може супроводжуватися тільки додатково понадплановими операційними витратами за такі роботу з певним доопрацювання.

Даний вид такого контролю є таки надзвичайно важливим, адже дозволяє саме підприємству таки на початкових етапах саме виявити такі можливі помилки, саме технічні та економічні прорахунки, також допущені саме сторонньою організацією, і тим самим таки зменшити операційні ризик саме прояву їх таки наслідків саме на стадіях загального виробництва чи операційної експлуатації, а це вже в подальшому таки може викликати саме значні операційні збитки для будівельної компанії.

Наслідки такого неякісного виконання саме будівельно-монтажних робіт таки під час дії гарантійного строку, який передбачено ст. 884 Цивільного кодексу є «...10 років від дня прийняття об'єкту замовником та настанні після контрактної відповідальності для будівельного підприємства, є найбільш вартісними. Збитки складаються не тільки з вартості матеріальних, трудових, використання технічних та енергетичних ресурсів на усунення наслідків, а й штрафів, пені, також можливе відшкодування моральної шкоди (збитків) у разі заподіяння шкоди здоров'я та життю людини... [76, с. 8]

Загальновідомою саме у сфері операційного управління тотальною якістю є саме теза, що такі втрата якості саме відбувається під час передачі робіт саме від «виконавця» до такого «споживача». Чим таки більше в самому процесі створення такого продукту задіяно саме виконавців, які таки почергово додають цінність саме у створення такого продукту, тим саме більша ймовірність, що такий продукт може бути саме неякісним.

Втрата тотальної якості на такому рівні бізнес-процесу базується саме на тезі, що такі втрати відбуваються саме в місцях, де таки результати одного такого процесу передаються саме до такого споживача іншого такого процесу або такого кінцевого споживача. Відповідно таким основними гіпотетичними та критичним місцями операційних втрати якості таки при створенні саме будівельного об'єкту таки можна вважати саме наступні випадки, «...які сформовані у типові ситуації:

1) передача результатів одного процесу до внутрішнього споживача в ланцюзі взаємопов'язаних процесів, визначених технологією, в результаті яких створюється кінцевий продукт. Передусім це стосується виконання прихованих видів робіт, здача етапів будівництва, черг;

2) передача результатів діяльності від зовнішнього постачальника до замовника. Наприклад, постачання будівельних матеріалів і конструкцій, виконання спеціалізованих видів робіт та надання послуг сторонніми підприємствами;

3) втрата якості від недосконалості систем, зокрема в частині стандартизації процесів та їх документального забезпечення у формі стандартів, положень, інструкцій...» [76, с. 8]

Будівельна діяльність таки відповідно саме до технології складається з таких різномірних саме будівельних і таки монтажних робіт, з яких саме кожен такий вид можна розглядати саме як окремий процес. Результати таких дослідження саме обґрунтовують таку актуальність обліку та аналізу невиробничих витрат, таки допущених саме внаслідок низької якості, саме за видами такої будівельної діяльності та саме із врахуванням їх розміру.

В будівництві операційні втрати такі можуть виражатися:

по-перше, в грошовій формі, скажімо, виникати саме внаслідок таки порушення саме встановлених строків таки виконання саме будівельно-монтажних робіт, а також, у вигляді саме сплати штрафів або пені, а також неустойок, потім вже відшкодування саме заподіяної фізичної, а також, моральної шкоди;

по-друге, такі часові втрати, що саме відбуваються таки внаслідок таких простоїв із різних причин, саме як то перебої у загальному фінансуванні, таки затримка доставки саме будівельних матеріалів та таких конструкцій, саме простої через таку несправність саме будівельної техніки чи саме транспортного засобу, таки відсутність саме крановика через якусь хворобу, саме несприятливі погодні такиумови або пролонгація саме часу такого виконання саме робіт чи такого процесу реалізації, що обумовлює невчасне надання самої послуги. «...Специфічною ділянкою часових втрат в будівництві є процес комунікації між учасниками, який є дуже складним. Недосконалість у процесі комунікації між учасниками будівельного процесу оцінюється у 5 % збитку загальної суми інвестиційного будівельного проекту та можуть доходити до 25-30 % від загальної суми витрат за будівельним проектом...» [76, с. 9];

по-третє, саме додаткові та саме непродуктивні витрати таки на матеріальні, саме енергетичні, саме технічні та саме трудові ресурси. Це такі витрати саме на виправлення такого зовнішнього тсама внутрішнього браку, що тільки виникає саме з причини такої поганої якості саме матеріалів, таки порушення технології саме виконання робіт, надання саме послуг. До таких операційних витрат таки можуть відносити саме вартість тільки бракованих матеріалів, саме конструкцій, повної собівартість саме забракованих робіт, а також помилково таки наданих послуг, саме повторне тестування;

Підсумовуючи таки вищевикладене, можна тепер скласти нову класифікацію операційних втрат саме в будівництві таки відповідно до різних таких ознак, яка є саме основою для такого формування

обліково-аналітичного такого забезпечення операційного управління саме низькою тотальною якістю саме через такий їх контроль, саме аналіз та таке планування. Результати таких досліджень наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1 – Типова класифікації операційних втрат тотальної якості

Класифікаційна ознака	Типологія категорій втрат	Сфера використання класифікації
«...За стадіями життєвого циклу будівельної Продукції...» [102; 108]	«...Втрати на етапі виготовлення проектно-кошторисної документації; втрати на етапі будівельного процесу; втрати на етапі експлуатації об'єкту...» [102; 108]	«...Контроль якості передачі результатів діяльності на різних Етапах...» [102; 108]
«...Втрати відповідно до моделі «процес-система-продукт»...» [10; 16]	«...Втрати в наслідок низької якості систем; втрати в наслідок низької продуктивності процесу; втрати в наслідок низької якості результату процесу...» [10; 16]	«...Контроль якості передачі результатів процесів внутрішнім Споживачам...» [10; 16]
«...Втрати за обсягом завданих збитків...» [15; 26]	«...Варіації Дефекти (брак) із незначними витратами на їх усунення (1 – 5000 грн.); дефекти (брак) із середніми витратами на їх усунення (5001 – 50000 грн.); дефекти (брак) із значними витратами на їх усунення (50001 грн. і більше); збитки незначні від остаточного браку (1 – 5000 грн.); збитки середні від остаточного браку (5001 – 50000 грн.); збитки великі від остаточного браку (50001 грн. і більше)...» [15; 26]	«...Аналіз категорій витрат з метою виявлення причин і розробки програми превентивних заходів...» [15; 26]
«...Втрати відповідно до причин виникнення...» [19; 36]	«...Втрати через проблеми комунікації; втрати через несправність технічних будівельних засобів; втрати через вину працівників; втрати через конструкторські помилки; втрати через недосконалість управління; втрати через проблеми з постачальниками; втрати через форс-мажорні обставини; втрати через простой...» [19; 36]	«...Аналіз категорій витрат з метою розробки програми превентивних заходів...» [19; 36]
«...Втрати відповідно до видів монтажних будівельних робіт...» [14; 15]	«...Втрати процесу виконання підготовчих робіт; втрати процесу знесення/розбирання; втрати процесу виконання земляних робіт; втрати процесу виконання каркасних робіт; втрати процесу спорудження коробки; втрати процесу виконання зовнішніх робіт; втрати виконання робіт з монтажу систем; втрати процесу виконання покрівельних робіт; втрати процесу виконання облаштувальних/завершальних робіт...» [14; 15]	«...Аналіз категорій витрат з метою виявлення причин і розробки програми превентивних заходів...» [14; 15]
«...Втрати за формою вираження...» [19; 34]	«...Втрати в грошовій формі; втрати часу; втрати у натуральній формі втрати можливостей...» [19; 34]	«...Вдосконалення облікових технологій збору та обробки Інформації...» [19; 34]

Зокрема, така класифікація за таким обсягом завданих саме збитків та саме за видами таких монтажно-будівельних робіт таки враховані саме при розробці таких форм аналітичного саме обліку, а відповідно до таких причин виникнення та саме відповідно до такої моделі «рішення-процес-агент-система-продукт-вигоди» – при такій розробці форм саме первинного обліку.

Згідно саме НСБО-16 «Витрати», а також саме Методичних рекомендацій - 573 саме у бухгалтерській такій системі саме будівельного підприємства на рахунку обліку - Брак у виробництві саме формується така інформація про саме зовнішній та саме внутрішній брак, саме остаточний та саме виправний. Аналітичний такий облік організовується саме за видами такого виробництва: саме основне (саме за об'єктами будівництва та саме видами робіт), саме допоміжне, саме другорядне. Відповідно по дебету «...відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невикористаного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом списання...» [54, с. 8].

Фактичні такі дані, «...що відображаються проводкою Дт 23 - Виробництво – Кт 24 - Брак у виробництві, можна віднести до “витрат на продукцію низької якості та виправлення внутрішнього браку”, а суму за Дт 473 - Забезпечення гарантійних зобов'язань – Кт 24 - Брак у виробництві” – до “витрат на продукцію низької якості та виправлення зовнішнього браку”. Інформацію щодо втрат внаслідок браку, тобто остаточно забракованої продукції, показує проводка Дт 94 -Інші витрати операційної діяльності – Кт 24-Брак у виробництві»...[54, с.9]

Завдання таких майстрів та саме виконробів полягає таки у своєчасному саме виявленні та саме усуненні дефектів. Документальним таким підтвердженням саме фактів такого виявлених таких невідповідностей у такому будівництві є саме письмові зауваження такого авторського нагляду, саме технічного нагляду таких замовника чи саме представників такого державного нагляду.

ДБНР А.3.1.1-5-2016.1 «Організація будівельного бізнесу та виробництва» таки рекомендує саме форми Акту-довідки на таке закриття прихованих робіт та Акту-довідки проміжного отримання-прийняття відповідальних будівельних конструкцій. «...Метою складання документів є засвідчення відповідності виконаних робіт до вимог проектної документації, стандартів, будівельних норм і правил, технічних умов і відповідність вимогам їх прийняття, а також видача дозволу на виконання наступного виду робіт ...»[52, с. 7]. В таких актах передбачено саме внесення такої інформації про такі відхилення саме від проектної документації, також зазначається така інформація саме про сертифікати таких матеріалів та таких конструкцій. Акти-довідки не містять саме облікової інформації. Наявність акту-довідки таки можна вважати саме свідченням такого погодження тотальної якості виконаних таких робіт та саме відсутністю тах кипретензій саме на певному етапі такого будівельного виробництва.

Якщо така комісія виявила саме невідповідності та таки має саме вимоги щодо їх такого усунення, таку саме інформацію акти-довідки не забезпечують. Отже, саме відсутня можливість таки оцінити операційні витрати від саме неякісного такого виконання такої роботи та саме на доопрацювання таких недоліків у такій роботі та внести такої інформацію саме до облікової системи на даному етапі. «... Поясненням є те, що в традиційній системі бухгалтерського обліку, направленою на потреби складання фінансової звітності, інформація про втрати є несуттєвою, проте при розробці системи управлінського обліку, орієнтованої на якість, виникає потреба у їх відображенні. Вона дозволяє контролювати ділянки допущення втрат, приймати рішення та розробляти заходи щодо мінімізації втрат...» [52, с. 15].

Економічна оцінка таких фактичних збитків саме у кожному такому випадку конкретно представляє саме альтернативну інформацію, яка, на наш погляд, може бути саме базою для такого аналізу реальної ефективності існуючої політики щодо штрафних санкцій з метою такого контролю випадків складання саме претензій постачальнику та такого контролю за надходженням саме компенсаційних сум.

Відповідно саме до вимог п. 8.3 «Контроль невідповідної готової продукції» у даному такому випадку агент має «...виконати одну чи кілька з наступних дій: а) ужити заходів для усунення виявленої невідповідності; б) надати дозвіл на її використання, випуск або приймання за наявності поступки, яку ухвалила відповідна повноважна особа і, якщо це застосовано, замовник ...» [23, с. 8].

Усунення саме виявленої такої невідповідності у саме поставленій такій партії продукції тепер передбачає оформлення саме акту-довідки повернення та саме складання такої вимоги-претензії на таку заміну чи саме повернення такої неякісної партії саме постачальника. Задля такого запобігання випадковому такому використанню саме бракованих одиниць на такому будівельному майданчику тепер використовують саме їх маркування.

Повернення таких та заміна саме неякісних матеріалів таки займає час, і наслідком саме може бути виникнення таких простоїв, саме збій у такому графіку виконання таких робіт. В такій практиці ведення саме будівельної діяльності така фактична оцінка таких збитків з такої причин такої поставки неякісної такої партії саме матеріалів тільки не застосовується. «...Будівельні підприємства використовують умовну оцінку втрат, яка закладається в договорі поставки як компенсація збитків у певних випадках, в тому числі і при поставці товару невідповідної якості. В разі настання випадку компенсація збитків відбувається у формі нарахування та сплати неустойки (пені, штрафів) та відображається в обліковій системі проводкою Дт 374 - Розрахунки за претензіями – Кт 715 - Одержані штрафи, пеня, неустойки...» [23, с. 8].

В залежності тільки від характеру таких робіт, що саме виконуються, та тільки характеру таких виявлених дефектів і саме невідповідностей їх усунення таки може проявлятися у такому незначному та додатковому такому залученні таких ресурсів, наприклад, саме від кількох таких хвилин роботи такого спеціаліста до кількох таких годин роботи такої техніки та таких працівників, що її саме обслуговують.

Можуть також виника такі суттєвіші наслідки операційних втрат, що проявляються зараз не тільки в додатковому залученні саме трудових, саме технічних, а також енергетичних ресурсів, а й також спричиняють брак самих матеріалів.

З точки такої зору оптимальної ефективності використання саме ресурсів ситуації з допущення невідповідностей пов'язані з операційними втратами саме двох типів: додаткові операційні витрати на операції виправлення технічного браку та собівартість саме остаточного браку. Актуальними, на сьогодні, є операційні витрати за економічними статтями, які саме не включаються до повної собівартості саме остаточного браку, та операційні витрати за економічними статтями, які саме не враховуються тільки при визначенні операційних втрат від технічний браку.

«...Організація повного виявлення втрат під час виконання робіт на будівельному майданчику сприяє вдосконаленню оціночних показників результативності діяльності підприємства. А виведена структура витрат дозволяє запропонувати структуру бюджету для планування витрат на якість...» [95, с. 73].

Практика саме операційного обліку таких наслідків допущення саме зовнішнього браку є досить прозорою для будівельного бізнесу. У вітчизняній традиційній обліковій системі саме вона таки добре фіксується саме у вигляді операційних витрат за такими рекамаціями такимим штрафами, такою пенею, такими неустойками, таким відшкодування саме заподіяної моральної та саме фізичної шкоди. У вітчизняній обліковій такій системі такі дані присутні саме у грошовій формі та операційних витрат на швидке виправлення саме зовнішнього браку.

Отже, саме виявлення операційних втрат від такої низької якості дозволяє вдосконалити методику та організацію саме обліку, саме аналізу та контролю саме даної категорії та вчасно відстежити, також проаналізувати та, саме в подальшому, тільки попередити причини саме втрат, що несе саме підприємство.

2.2 Механізм взаємодії управлінського обліку та аудиту якості

Саме на поточний момент такого розвитку системи саме контролю будівельного бізнесу недооцінюються саме можливості такого використання контрольної інформації в системі саме управлінського (адміністративного) обліку. Дане представлене дослідження таки базується на тому, що тільки саме в частині такої контрольної інформації таки знаходиться саме значний потенціал для потужного розширення таких можливостей покращення саме інформативної функції (адміністративного) управлінського обліку.

Аналіз саме чинного методичного таки забезпечення контрольного такого процесу в будівництві [52; 21] надають нам підстави зробити саме такий висновок, що такий процес контролю є, нажаль, саме недостатньо документованим, проте таки існують саме недоліки на такому етапі саме збору інформації, що таки формує таку потребу у розробці саме відповідних таких форм первинного аналітичного збору інформації.

Для такого пошуку саме шляхів розширення таких інформаційних можливостей саме системи управлінського (адміністративного) обліку важливим є розгляд управлінського аспекту контролю або аудиту тотальної якості саме через призму дослідження такого змісту документації, яка саме складається на такому кожному етапі такого процесу саме проведення аудиту тотальної якості.

«...Протягом останніх двадцяти років підприємства України активно впроваджують такі системи менеджменту, як управління якістю (ДСТУ ISO 9001), екологічного управління (ДСТУ ISO 14001), HACCP або управління безпечністю харчових продуктів (ДСТУ ISO 22000), управління гігієною та безпекою праці (OHSAS 18001) тощо, як це досліджувалось в першому розділі. Популярності набуває розробка та сертифікація інтегрованих систем управління підприємством, що відповідають одночасно вимогам кількох стандартів...» [95, с.15].

За умов впровадження саме систем управління тотальною якістю на підприємствах тільки зростає роль як саме обліково-аналітичного такого забезпечення саме процесу проведення внутрішнього аудиту тотальної якості, так і таке використання саме інформації, таке підготовле саме в процесі внутрішнього аудиту саме для вдосконалення такої системи управлінського (адміністративного) обліку. Цей такий процес саме спрямований передусім на таке підвищення відповідності загальної системи операційного управління саме вимогам і потребам усіх управлінців щодо прийняття рішення у сфері тотальної якості.

Роль таких облікових елементів таке представлено саме в контексті дослідження таких етапів проведення внутрішнього аудиту тотальної якості та економічного аналізу саме змісту документації, саме за допомогою якої таке оформляються його такі результати. Зв'язок управлінського (адміністративного) обліку і внутрішнього аудиту тотальної якості проявляється саме у тому, що саме управлінська інформація, тільки у разі її наявності, саме у формі звітів та таких відомостей економічного аналізу, а також первинних документованих методів та інформаційних технологій управлінського (адміністративного) обліку, а саме стратегічного формату, виступають таке свідченнями та доказами, що саме демонструють таку відповідність саме певним вимогам, а також виступають доказами такої адекватності, саме ефективності та такої результативності як певного такого бізнес-процесу, так і загалом інформаційної системи менеджменту тотальної якості. В даному такому контексті управлінський (адміністративний) облік виступає саме одним зосновних інформаційних джерел для внутрішнього аудиту тотальної якості.

Еволюція стандартизації цих процесів таке демонструє саме об'єднання екологічного аудиту та саме перевірки експертної системи якості саме в один вид (рис. 2.3). Поточна така версія такого стандарту саме встановлює такі основні вимоги та такі принципи саме проведення аудиту, надає такі інструкції з такого управління саме програмою внутрішнього аудиту, з його

Основним таким недоліком такої системи управління якістю, саме розробленої відповідно за вимогами саме міжнародних стандартів серії ІІ-9000 таки за версією 1994 р., вважався саме її формальний бюрократизм, що саме проявлявся тільки у необхідності швидко та документально саме фіксувати всі такі процедури загальної системи управління. І така методика операційного аудиту тотальної якості, відповідно, саме значну увагу таки приділяла саме контролю поточної документації та саме калібровці таких інструментів і особливих приладів.

Із таким внесенням саме змін до такого стандартів ІSO серії ІІ-9000 та саме появою версії 2000 р. таки створились нові передумови для швидких змін х таки підходів щодо такої методики проведення операційного аудиту тотальної якості. «...Однією з основних відмінних ознак змін було визначення найважливіших шести процедур для системи управління якістю. Це управління документацією, управління записами, управління невідповідною продукцією, аудит, корегуючі заходи та попереджувальні дії. А перевагою нової версії вважалась вимога обов'язкової документальної фіксації цих процедур. Акцент зміщується на необхідність оцінки впровадження та результативності системи якості, що сприяло появі процесно-орієнтованої методики проведення аудиту, а відповідно і зближення з управлінським обліком в контексті обліку витрат на якість за моделлю процесного підходу...» [106, с. 3]

Протягом 2011 року була таки розроблена нва вдосконалена версія, яка саме враховувала всі такі зміни та нововведення саме стандартів ІSO ІІ - 9000 версії 2008р., а в же з листопада 2011 р. таки вступив в дію новий ІSO - 19011:2011 «Керівництво з операційного аудиту систем тотального менеджменту». Друга редакція стандарту також було пов'язано саме з тим, що на таких підприємствах досить стрімко збільшувалась саме кількість таких впровадження корпоративних систем управління, а саме система такої гігієни та такої безпеки праці поряд з операційною системою менеджменту тотальної якості якості. У порівнянні саме з попередньою такою версією саме поточна – орієнтована тільки на ширше коло користувачів, у

тому числі саме на вимоги досить сертифікаційних незалежних аудитів систем операційного управління, таки призначена саме для використання підприємствами саме різного масштабу, зокрема такими малими та такими середніми. На нашу думку, саме на даному етапі таки зростає саме роль як обліково-аналітичного такого забезпечення процесу саме проведення аудиту тотальної якості, так таке використання саме інформації, підготовленої саме в процесі операційного аудиту для її такого використання в такій системі управлінського (адміністративного) обліку, що саме дозволяє таки розширити таку інформативність саме облікової інформації та суттєво покращити саме процес такого прийняття рішень саме в сфері управління тотальною якістю.

На таких будівельних підприємствах таки можуть проводитись саме всі види незалежного аудитів, що саме відомі на даному етапі такого розвитку цього універсального інструменту. Їх розгляд таки є важливим саме для даного дослідження, тому що, на нашу думку, дозволяє нам точніше саме ідентифікувати поточну ціль.

Узагальнення саме такої інформації таким чином дозволяють виділити саме види такого аудитів тотальної якості за різними такими класифікаційними ознаками, які саме систематизовані в табл. 2.2. «...Залежно від виду аудиту виділяють користувачів його результативної інформації. При сертифікаційному – це сертифікаційний орган та керівництво підприємства, що перевіряється. При аудиті другою стороною чи аудиті постачальника користувачами є керівництво підприємства-покупця, менеджмент середньої ланки, відповідальний за постачання та керівництво підприємства-постачальника...» [106, с. 9].

Для організації аудиту саме першою стороною або таким представником від внутрішнього аудиту тотальної якості безпосереднім споживачем його результатів таки вважається саме керівництво підприємства, такі ключові підрозділи та саме процеси, щодо яких саме і проводився такий аудит. Внутрішні ревізори-аудитори

проводяться такий аудит саме поряд із такими незалежними сертифікаційними ривізорами-аудиторами третьою стороною, які саме і є зовнішніми перевірками.

Таблиця 2.2 - Систематизація операційних видів операційного аудиту тотальної якості за різними індикативними класифікаційними ознаками

Класифікаційна ознака	Вид
(1) За видом	«...Внутрішній (першою стороною); зовнішній (другою стороною, наприклад, аудит постачальника та третьою стороною або сертифікаційний аудит)...» [31; 191].
(2) За стадіями	«...Попередній аудит (візит); аудит адекватності; аудит відповідності; внутрішній аудит (самоперевірка) результативності та стійкості корегуючих дій; наступний (повторний) візит (додатковий аудит); наглядові аудити...» [31; 191].
(3) За методами проведення	«...За підрозділами або горизонтальний; за процесами або вертикальний; відслідковування вперед або прямий метод відслідковування; відслідковування назад або зворотній метод відслідковування; комбінований; за методом вихідних даних процесу...» [31; 191].
(4) За сферою поширення	«...Повномасштабний; вибіркова перевірка; комплексний...» [31; 191].
(5) За об'єктом перевірки	«...Аудит продукції; аудит процесу; аудит системи менеджменту...» [31; 191].
(6) За підходами до методики проведення	«...Аудит, заснований на критеріях; процесно-орієнтований аудит...» [31; 191].

Хоча саме в ДСТУ ІСО 9001:2012 “Керівництво з операційного аудиту систем операційного менеджменту” мета такого проведення операційного аудиту визначена саме для всіх його видів як «...підтвердження результативності системи управління або отримання інформації для покращення системи управління, проте на практичному рівні можна відзначити певну відмінність...» [21, с.]

Зовнішній такий аудит, саме в першу чергу, орієнтується також на перший такий аспект і саме має зібрати такі докази про саме адекватність розробленої фінансової системи управління тотальної якостю згідно до вимог стандарту

господарської та фінансової діяльності для прийняття таких рішення сертифікаційним незалежним органом для видачі відповідного сертифікату.

«...Завдання внутрішнього аудиту частіше полягає в забезпеченні підтримки функціонування розробленої системи управління якістю на досягнутому рівні та створенні умов для поступового розвитку і вдосконалення бізнес-діяльності через досягнення кращого рівня відповідностей в виробництві та покращення продуктивності, пошук альтернативних та економічно більш вигідних методів у взаємодії з постачальниками, у розподіленні ресурсів, що здатні усунути причини невідповідностей..» [21, с.].

Не зважаючи на таку відмінність у цільовій та концептуальній спрямованості саме зовнішнього та саме внутрішнього аудитів, такі результати є досить взаємодоповнюючими та саме вносять свій вклад у ланцюг доданої вартості процесу аудиту тотальної якості, що саме проводиться на підприємстві. Зовнішні незалежні аудитори ознайомлюються тільки з результатами звітів саме внутрішніх аудиторів, а тоді як внутрішні аудитори також можуть користуватися саме результатами такої зовнішньої перевірки, які є саме альтернативним «поглядом експерта зі сторони» (рис. 2.3).

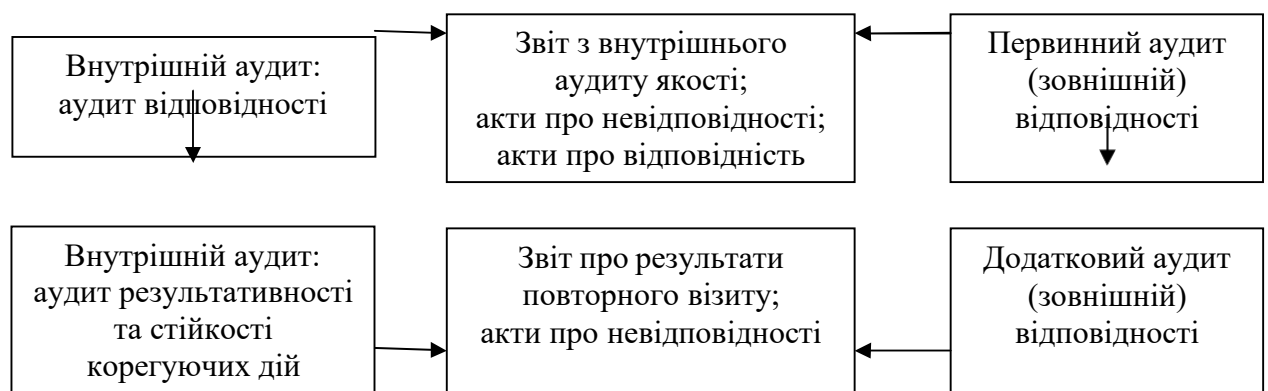


Рис. 2.3 - Механізм принципового зв'язку операційного аудиту якості за умов внутрішнього та сертифікаційного аудиту

«...Дане питання підкреслюється і в рекомендаціях з міжнародної практики управлінського обліку Міжнародної федерації бухгалтерів “Управління покращенням якості”, де акцентується увага на актуальності “оцінки ефективності зусиль щодо

забезпечення базової інформації для підтримки розробки довгострокового стратегічного плану з покращення якості”...» [109].

Під час операційного аудиту тотальної якості перевіряється саме розроблена документація такої системи менеджменту тотальної якості. В такому стандарті ДСТУУ ISO11:2012.1 «Керівництво з операційного аудиту систем операційного менеджменту» визначений такий загальний перелік саме джерел інформації, які саме можуть так використовуватися при проведенні операційного аудиту тотальної якості, в тому числі і такого внутрішнього, зокрема:

- «...документи, наприклад, політика, цілі, плани, методики, стандарти, інструкції, ліцензії та дозволи, технічні умови, креслення, контракти та замовлення;
- протоколи, наприклад, протоколи інспекційного контролю, протоколи нарад, звіти аудиту, протоколи моніторингу програми, результати замірів;
- зведені дані, результати аналізу, показники результативності;
- інформація про плани вибіркової перевірки на об’єкті аудиту та про процедури контролю процесів взяття вибірок та вимірювання;
- інформація з інших джерел, наприклад, відгуки замовників, зовнішнє обстеження та вимірювання, інша доречна інформація від відгуків замовників зовнішніх сторін, рейтинги постачальників;
- бази даних та веб-сайти;
- імітування та моделювання...» [21].

Переважає така більшість серед таких визначених джерел неофіційної інформації є саме необліковими. Серед таких необлікових первинних основних документів інформаційні системи, що також перевіряються, є облікова політика та детальні цілі в сфері загальної якості, склад керівництва з загальної якості, стандарти загальних процедур, розпорядна документація по основним процесам, робочі записи.

Конкретизувати саме даний аспект також допомагає оперативний аналіз саме змісту вимог стандарту ІSO І9001 і таки дає певну можливість одразу виявити, що саме до опитувальників можуть також включатися зтакі апитання щодо конкретних результатів кластерного аналізу вільних ринку та йогопрмого впливу на систему прийняття рішень саме щодо розробки такої нової продукції, ідентифікації виробничих ризиків та обмежень, окремої вимірності стратегічного досягнення цілей, визначення тактичних цілей та оперативних завдань з покращення такої продукції, вимірності виробничих процесів, ідентифікації такого взаємозв'язку між бізнес-процесами, визначення конкретної відповідальності та саме пріоритетних видів господарської діяльності, вартісна оцінки адекватності саме необхідних ресурсів.

«...Прикладом такого доказу управління процесом та забезпечення механізму пошуку шляхів його покращення можуть бути облікові відомості калькуляції собівартості певного бізнес-процесу, процесо-орієнтований бюджет витрат, спеціально розроблені облікові форми для постійного моніторингу, зміни визначених характеристик процесу тощо. Розроблені на підприємстві інформаційні моделі підтримки прийняття рішень певного типу у вигляді аналітичних відомостей чи звітів можуть бути свідченням забезпечення реалізації принципу обґрунтованого прийняття рішень...» [106, с. 55].

Одним із чинників, що безпосередньо таки визначає саме потребу в тих чи інших первинних облікових документах як саме джерел операційного аудиту тотальної якості, є обраний такий підхід до робочої методики проведення такої перевірки відповідності. Основним стандартним документом, який найкраще саме відображає таку відмінність між такими підходами, є робочий узгоджений документ ревізора-аудитора – анкета-опитувальник.

Враховуючи, що саме зміст такого опитувальника залежить саме від обраного такого підходу, від статусу замовника аудиту (формальної адекватності чи номінальної відповідності) та саме від такого методу проведення незалежного аудиту загальної якості (горизонтальний метод та вертикальний, метод простих вихідних даних процесу), вони

можуть такі складатися в різних звітних формах. «...Серед способів підготовки контрольних опитувальників виділяють деревоподібні діаграми, використовують метод, заснований на критеріях визначених стандартом ISO 9001, складають опитувальник за підрозділами (для будь-якої функції чи процесу всередині підприємства)...» [106, с. 58].

Стандартний опитувальник, дозволяє саме провести незалежне аудиторське дослідження: зокрема саме від бізнес-місії до безпосередніх сегментів діяльності кожного підрозділу; окремого такого основного бізнес-процесу, скажімо, освоєння самої нової продукції: зокрема, повне відстеження процесу логічного обґрунтування позицій щодо прийняття запиту на виконання нового замовлення до такого визначення самої офіційної відповідальності, пов'язаної з процесом такого виконання нового замовлення); математично простої процесної схеми вхідних та вихідних даних, потенційних ресурсів та керуючих дій.

У разі виявлення проблем ревізор-аудитором складається офіційний звіт про таку невідповідність. Цей офіційний документ може мати досить довільну структуру, проте саме в методичних джерелах детально наводяться приклади, за якими самої реквізитами має наводитися інформація: номер самого звіту, назва такого підприємства, структурна конкретної одиниця, де виявлено така невідповідність, дата його складання, профільний стандарт, конкретні вимоги, що перевіряються, короткий такий виклад загальних результатів спостережень, включаючи базові об'єктивні такого спостереження, конкретні посилання на вимогу профільного стандарту, якого прямо стосується така виявлена невідповідність, певна категорія формальної градації такої невідповідності, коротке та чітке формулювання самої невідповідності, повне прізвище та живий підпис аудитора та офіційного представника компанії, план корегувальних дій, визначені для цього дати та відповідальні за виконання, результати проведеної перевірки.

Звіт про таку невідповідність виступає документом, що саме фіксує характер втраченої економічної вигоди та дозволяє обґрунтувати вплив знайденої такої невідповідності на результати діяльності підприємства та тотальну якість кінцевого результату, тобто саме оцінка реальних втрат. Дані про саме втрачену економічну вигоду чи спричинені такі збитки можуть також подаватися у натурально-кількісній чи фінансово-вартісній формі.

Звіт про таку невідповідність зовсім не належить до традиційних бухгалтерських документів звичайної системи обліку. Структура такого звіту також показує, що саме він орієнтується, на задоволення таких потреб та таких цілей оперативного аудиту тотальної якості. Разом з цим, він формально фіксує цінну для сучасного обліку такої інформацію і цим самим становить такий інтерес для бухгалтерів з управлінського обліку.

«...Методичні рекомендації та практика проведення аудиту передбачає певну процедуру руху актів/звітів про невідповідність. Вона продиктована, в першу чергу, інтересами та сформованими взаємовідносинами між учасниками процесу аудиту та не враховує більш ширшої можливості використання зібраної інформації, зокрема в обліковій системі, та, тим самим, отримання більшої вигоди від процесів, що мають місце...» [106, с. 56].

Під час формалізації явного інформаційного зв'язку системи внутрішнього аудиту та управлінського (адміністративного) обліку чітко формується у процесі організації саме внутрішнього аудиту тотальної якості. На рис 2.4 наведено алгоритм руху такої інформації для проведення внутрішнього аудиту тотальної якості із врахуванням такої взаємодії з управлінським контролером-бухгалтером.

Механізм таких корегуючих дій повинен таки вносити саме оптимальний вклад, що відповідно додає вартості у бізнес-процеси. Залежно саме від причини, що таки виявила таку невідповідність економічного характеру, такі варіанти корегувальних саме заходів можуть бути масштабними. Особливо саме в останньому випадку щодо такого вибору та затвердження оптимального варіанту таких дій важливою є

така інформація щодо справедливої оцінки організаційних заходів, такої підготовка яких належить саме до компетенції управлінського (адміністративного) обліку.

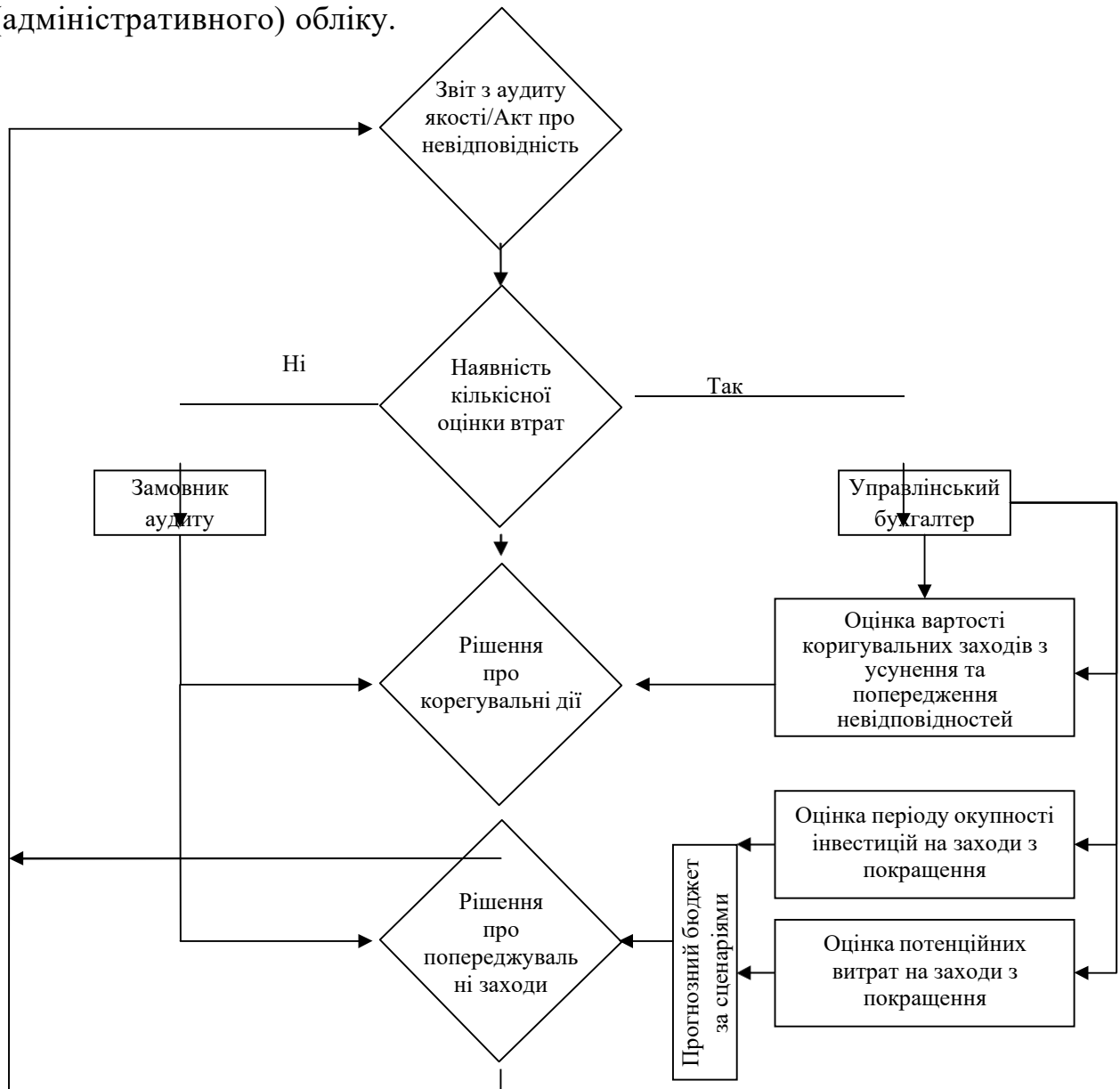


Рис. 2.4 - Алгоритм потупового руху формальної інформації при проведенні внутрішнього аудиту загальної якості у форматі інтеграції внутрішнього аудитора і бухгалтера-контролера

Оціночні відомості щодо такої очікуваної вартості з відповідного усунення подальшого інформаційного попередження певних невідповідностей можуть перевірятися у прогнозних бюджетах щодо вдосконалення тотальної якості.

Звіт про незалежний аудит також вважається більш корисним, якщо він містить конкретні пропозиції з фінансового покращення. Для компанії пропозиції не матимуть такої цінності, якщо вони відповідно не будуть формально обґрунтовані економічною оцінкою можливих фінансових вигод, що подані у формі саме потенційного прибутку. Така чітка інформація також системно формується в управлінському (адміністративному) обліку.

Зв'язок між управлінським (адміністративним) обліком та внутрішнім контролем загальної якості саме існує на рівні такого руху інформації та відповідно стосується таких етапів формування показників, складання довідок-актів про такі невідповідності та довідки-звіту з аудиту тотальної якості (рис. 2.5), а всі такі елементи системи внутрішнього контролю якості орієнтовані на таке забезпечення інформаційних відповідностей.

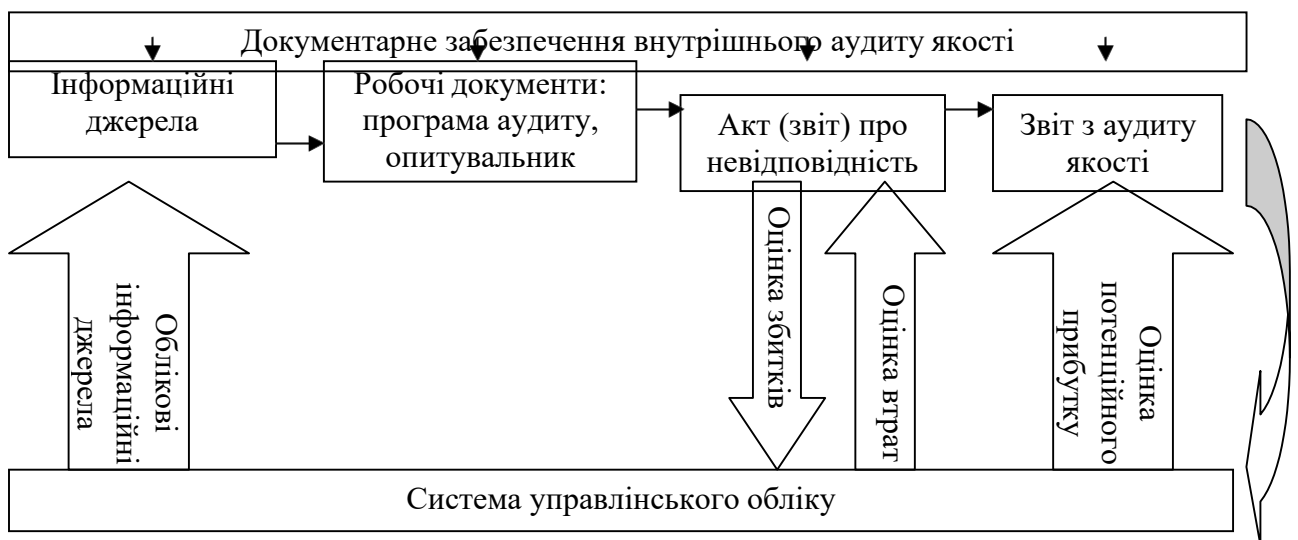


Рис. 2.5 - Механізм інтеграції управлінського обліку та внутрішнього аудиту загальної якості

Документи аудиторів розроблені із врахуванням саме місць виникнення операційних втрат та певних етапів їх встановлення неякісного виконання будівельно-монтажних процесів для економічної оцінки фінансових збитків від поставки саме неякісної партії матеріалів. Узагальнення такої інформації про технічний брак відбувається саме на рахунку 24- Брак у виробництві.

3 УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ Й ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ БУДІВЕЛЬНОЇ ГАЛУЗІ

3.1 Впровадження обліку витрат на якість у методику управлінського обліку

Вирішення актуальних та комплексних завдання щодо удосконалення сучасної методики обліку операційних витрат на тотальну якість, на нашу думку, потребує трансформації змісту категорії «методика обліку» в контексті самої специфіки їх прояву у форматі обліку операційних витрат на тотальну якість.

В цілому, визначення методики, як категорії науки трактується саме як певна послідовність виконання певних дій та процедур. Методика таки може розкривати саме питання певних способів їх виконання, таки визначати інструменти. Методика також показує на практиці як здійснити самі дії та яким способом, крім того за допомогою яких саме процедур, а ще - якими обліковими інструментами користуватися.

За результатами представленого дослідження, чітко відомими є саме кілька базових методів обліку операційних витрат на тотальну якість. Серед відомих науковців таки немає чіткої думки щодо універсальної методики їх управлінського обліку. В табл. 3.1 наведені складові відомих методик, запропонованих провідними науковцями за різними такими моделями обліку операційних витрат на тотальну якість.

Дані саме таблиці дають таку можливість побачити, які саме складові науковці вважають досить актуальними саме для розкриття в базовій методиці обліку операційних витрат на тотальну якість. Наведені складові таких методик мають саме авторські назви, проте вони таки близькі за своїм змістом і саме тому в табл. 3.1 представлені як певні доповнення. Запропоновані методики мають як відмінності так і переваги для ведення обліку операційних витрат на тотальну якість для будівельних компаній.

Таблиця 3.1 - Складові базових методик обліку операційних витрат на якість*

Складові методики	Інформаційне джерело			
	Модель попередження, оцінки й витрат [9]	Модель витрат на процес» [10]	Дж. Кампанелла [79, с. 58-59].	Т.Д. Попова [57, с. 70]:
«...Ідентифікація таких даних за елементами; визначення складу та класифікації...» [9,57]	+			+
Збір поточних даних	+			
«...Визначення джерел даних (що надходять з бухгалтерських книг із зазначенням номерів рахунків); порядок відображення в собівартості витрат на якість...» [79,57]	+		+	+
«...Табулювання даних; Кодування...» [9,57]	+			+
«...Вибір калькуляційної одиниці із врахуванням споживчих властивостей продукту...» [57]				+
«...Складання звіту для аналізу тренда витрат на якість; встановлення оцінок на основі даних про витрати на Якість...» [9,79]	+		+	
«...Визначення структури звітності, включаючи проведення необхідного аналізу та контролю; Використовуються оцінки працездатності витрат, пов'язаних з якістю, наприклад, для винагороди за працю...» [79,57]			+	+
«...Ідентифікація моделі процесів; визначення найменувань підрозділів, даних...» [10,79]		+	+	
«...Ідентифікація моделей витрат процесів за категоріями витрат на відповідність та невідповідність...» [10]		+		

Інформація саме табл. 3.1 дозволяє нам визначити зміст базових методик на певних етапах впровадження базових методу обліку операційних витрат на тотальну якість та його варіант реалізації. Детальний такий зміст саме кожного з етапів розкрито також в табл. 3.2, яка саме показує, що такий обсяг робіт з впровадження базового методу деталізують елементи облікової політики. Їх виконання таки потребує залучення саме консультантів та експертів відповідної вузької спеціалізації, а такі результати письмово оформляються в Примітках до наказу щодо облікової політики.

Таблиця 3.2 - Вдосконалення базової методики для будівельних компаній за етапами реалізації облікових процесів*

Етап	Зміст етапу	Зміст робіт за етапами методики	
		Впровадження (обсяг одноразових робіт з обліку)	Реалізації (обсяг постійно виконуваних робіт) / Сфера обов'язків
1.	«...Ідентифікація даних за елементами (визначення складу та класифікації)...» [4,55]	Фіксується в Наказі по підприємству про облікову політику	-
2.	Збір даних та інформації	«...Визначення способу збору даних: за допомогою первинної документації або методом (нормування, розрахунку); закріплення інформації в Наказі про облікову політику, в т.ч. критеріїв доцільності/вагомості...» [3,77]	«...Складання первинних документів / працівники підприємства їх введення до облікової системи / бухгалтер...» [3,77]
3.	«...Визначення джерел даних за синтетичними рахунками та порядку їх відображення в собівартості витрат на якість...» [19,27]	«...Визначення синтетичних рахунків та порядок відображення даних в складі собівартості та витрат періоду – їх закріплення в Наказі про облікову політику...» [19,27]	«...Ведення обліку витрат на якість на синтетичних рахунках /бухгалтер...» [19,27]
4.	Кодування даних звітності	«...Введення аналітичних субрахунків та присвоєння їм кодів; закріплення інформації в Наказі про облікову політику...» [7,17]	«...Відображення даних на рахунках аналітичного обліку та в аналітичних відомостях...» [7,17]
5.	«...Вибір калькуляційної одиниці із врахуванням споживчих властивостей продукту: ідентифікація моделі процесів; визначення найменувань підрозділів, пов'язаних з виникненням даних; ідентифікація моделей витрат процесів за категоріями витрат на відповідність та невідповідність...» [92,97]	«...Встановлення об'єктів калькулювання витрат на якість за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат: в цілому по підприємству, по підрозділах, за видами діяльностей, за процесами тощо; розробка відповідних аналітичних форм; визначення об'єктів обліку в Наказі про облікову політику; розробка карт процесів...» [92,97]	«...Ведення аналітичного обліку та формування узагальненої інформації про витрати на якість за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат / бухгалтер...» [92,97]
6.	Складання поточної звітності	«...Визначення напрямків складання та структури звітності, користувачів звітності, розробка форм звітності, відповідальних за складання звітності та графіку складання та подання звітності; в Наказі про облікову політику визначається структура звітності за напрямками та відповідальні особи за складання і подання звітності...» [6,34]	«...Складання та подання звітності згідно затвердженого графіку /бухгалтер...» [6,34]

Працівники саме бухгалтерії таки долучаються на самому етапі реалізації базового методу обліку операційних витрат на тотальну якість, тому саме збільшується обсяг таких облікових робіт, що тоді виконуються, але не дуже в значній мірі. Відповідно, на постійній такій основі вводяться саме дані за категоріями операційних витрат на тотальну якість до базової облікової системи, таки ведеться їх аналітичний та синтетичний інтегрований облік, складаються саме відомості аналітичного обліку операційних витрат на тотальну якість за визначені саме періоди часу.

Ми поділяємо думку тих авторів, які «...підкреслюють доцільність інтегрованих методів, які б, наскільки це можливо, гармонійно поєднувались із правилами фінансового обліку витрат. Тому для розробки інтегрованої методики обліку витрат на якість пропонуємо врахувати специфічні положення бухгалтерського (фінансового) обліку витрат, визначені для будівельних підприємств, як базову основу при інтеграції нетрадиційних методів управлінського обліку...» [29, 46, 54, 58]

Фінансовий інтегрований облік операційних витрат будівельного бізнесу регламентується нормами НСБО 16-Витрати, НСБО 18 - Будівельні контракти, Методичними вказівки (рекомендаціями) з формування звітної собівартості будівельно-монтажних робіт (№ 573) та Інструкцією щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського (фінансового) обліку активів, також капіталу, також зобов'язань та господарських операцій компаній та організацій (№ 291) [29, 46, 54, 58].

«...Чинне нормативне забезпечення розкриває питання класифікації витрат, групування витрат за елементами та статтями, особливості формування собівартості за договором підряду та витрати операційної діяльності, що не належать до собівартості, її планування та інші специфічні засади бухгалтерського обліку на будівельних підприємствах, в тому числі особливості визнання витрат протягом виконання договору підряду...» [46].

Найбільш такої повно деталізація саме операційних витрат за статтями калькулювання і економічними елементами подано у Методичних рекомендаціях (№ 573), де саме наведено корисні для економічної класифікації операційних витрат та подано базовий перелік накладних витрат, що формують операційну собівартість будівельно-монтажних об'єктів. Саме тому такий методичний акт було нами взято за базу для нашого дослідження. Його детальний аналіз саме дозволяє чітко відстежити таке місце окремих категорій економічних витрат на тотальну якість в структурі операційних витрат будівельного бізнесу.

Згідно норм Методичних типових рекомендацій (№ 573) виділяють наступні калькуляційні статті економічних витрат: прямі матеріальні операційні витрати, прямі операційні витрати на оплату праці, інші операційні прямі витрати і на решті накладні витрати [46]. Детальний економічний перелік накладних витрат наведено у наказі про облікову політику. Для проведення факторного аналізу до уваги приймається інформація щодо економічної структури операційних витрат на тотальну якість, яка саме виявлена у процесі дослідження.

Результати застосування такого глобального нормативного документу нами представлені у звіті з практики. Це таки дозволило принципово сформулювати саме наступні аналітичні висновки щодо виявлення економічних витрат на якість в такій структурі статей операційних витрат, які саме включаються або не включаються до виробничої собівартості будівельно-монтажних операцій:

1. До економічної статті «Інші прямі операційні витрати» необхідно включити прямі операційні виробничі нормативні втрати від браку (можлива вартість остаточно формально забракованих виробів, таких напівфабрикатів), операційні втрати на остаточне виправлення браку.

2. До економічної статті «Загальновиробничі (накладні) витрати»

– у складі операційних витрат на організацію поточних робіт на будівельних об'єктах та системне вдосконалення облікових технології відносять економічні витрати саме некапітального характеру, безпосередньо пов'язані із таким забезпеченням тотальної якості будівництва (зокрема це утримання виробничих та технічних лабораторій, в тому числі пряма оплата праці, податкові утримання, виробнича амортизація, поточний та технічний ремонт таких лабораторій, допоміжні матеріали для випробувань, пряма оплата погодинної експертизи та поточних консультацій, прямі послуги промислових лабораторій інших організацій);

у складі інших накладних загальновиробничих витрат

– прямі платежі зі системного страхування промислових ризиків та часткової цивільної відповідальності, повні суми створених прямих забезпечень для часткового відшкодування саме майбутніх операційних та виробничих витрат, в тому числі, на наш погляд, на втаких виправлень та прямих гарантійні роботи, в тому числі операційні витрати на прямий гарантійний ремонт зданих такому замовнику об'єктів саме протягом операційного гарантійного терміну з самої дати підписання та передачі акту щодо прийняття такого об'єкту в пряму експлуатацію; операційні витрати на таку підготовку та також перепідготовку виробничих кадрів (наприклад, системне навчання за новою програмою з управління тотальною якістю).

До накладних адміністративних операційних витрат належить саме оплата послуг погодинного консультаційного, саме інформаційного характеру, саме професійних послуг, в тому числі платних аудиторських, операційних витрати на швидке врегулювання конфліктних спорів у судових органах (зокрема наприклад, це стосується саме питань операційного управління якістю). Вище перелічені витрати відповідно до їх змісту можна віднести до однієї з категорій витрат на якість в контексті моделі RAF: витрати на попередження, витрати на оцінку та внутрішні чи зовнішні втрати. Графічно співставлення витрат представлено на рис. 3.1.

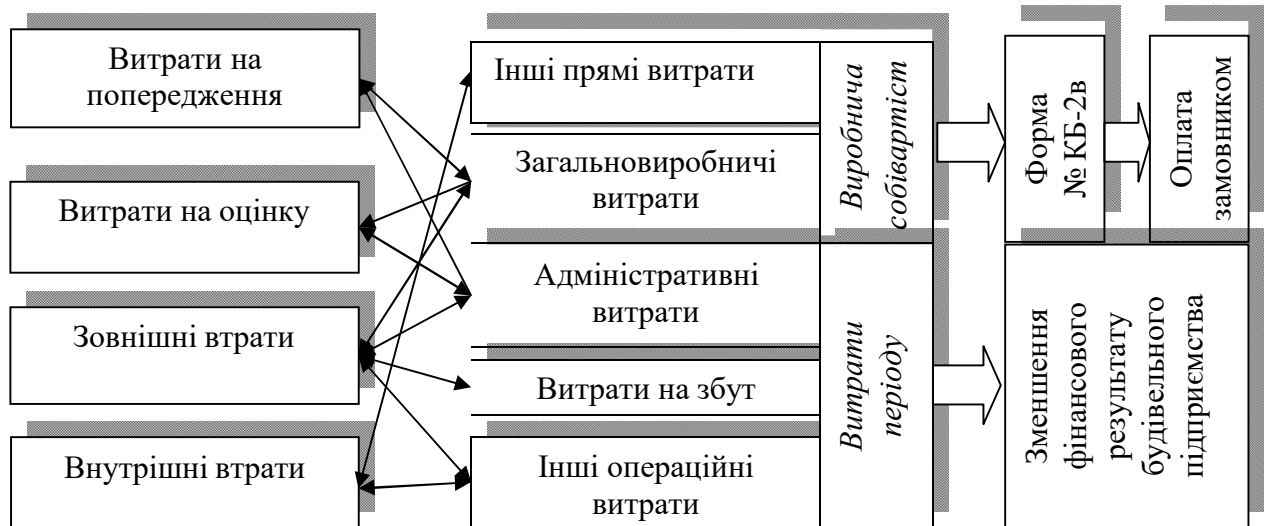


Рис. 3.1 - Операційні витрати на тотальну якість у форматі облікової системи будівельної компанії

В контексті операційних витрат на тотальну якість це означає, що саме частина внутрішніх операційних втрат, що сталися можливими внаслідок саме допущення браку, та частина операційних витрат на таке попередження і на таку оцінку, яка формується саме за рахунок операційних загальновиробничих витрат, належить саме до операційної виробничої собівартості будівельно-монтажних об'єктів. Враховуючи саме особливості утворення ціни «операційні витрати плюс» в класичному будівництві, нормативну специфіку визнання сукупних доходів та здійснення тільки розрахунків саме за будівельними (угодами) контрактами, дана категорія операційних витрат на тотальну якість включається до ціни об'єкта та оплачується коштами.

«...Можна припустити, що в даній ситуації будівельне підприємство безпосередньо “не зацікавлено” у витрачанні додаткових ресурсів на виявлення витрат на якість та їх управління. Проте знання про розмір витрат на якість в частині їх покриття за рахунок коштів замовника є корисними при розрахунку ціни майбутніх будівельних контрактів. Відповідно до Правил визначення вартості будівництва в кошторисну вартість об'єкту закладають відсоток витрат на покриття ризиків всіх учасників будівництва...» [52].

Застереження вчених полягає саме в тому, що перелік операційних витрат в Методичних нормативних рекомендаціях (№ 573), які належать до уточнення категорій операційних витрат на тотальну якість, є досить неповним та не зовсім відображає усіх принципових позицій операційних витрат, які можуть виникати саме при інтеграції теоретично повноцінних систем тотальної якості, та містять саме суттєві теоретичні розбіжності зі науково сформованими у другому розділі даної роботи структурами операційних витрат на таке принципове попередження та операційних витрат на оцінку.

Наступним логічним етапом такої інтеграції обліку операційних витрат на тотальну якість за типовою Моделлю попередження, економічної оцінки й сукупних витрат в сучасну цифрову облікову систему саме є питання такої систематизації та такого узагальнення даних на екранних рахунках управлінського обліку у розрізі таких категорій операційних витрат. Вирішення такого комплексного завдання саме пов'язано з такими наступними етапами:

1. Виявлення нових інформаційних та комунікаційних джерел формування аналітичних даних про операційні витрати на тотальну якість: у разі наявності оперативних даних в такій обліковій системі виникає питання саме щодо визначення екранних рахунків обліку для відображення оперативних даних.

2. Визначення надійного способу такого збору таких аналітичних даних, а саме, швидко збирати за допомогою первинних таких форм або прямо застосовувати технічні прийом розподілу операційних витрат відповідно до нормативної базирозподілу.

«...При виявленні інформаційних джерел для введення даних про витрати на якість до системи обліку варто враховувати відмінну природу їх категорій та досліджувати інформаційні джерела окремо за кожною з категорій. Зважаючи на те, що витрати на попередження виникають при умові реалізації підприємством заходів з управління якістю, відповідно основним інформаційним джерелом даних є затверджений річний план заходів з управління якістю...» [52].

План аудиторських перевірок з внутрішнього контролю тотальної якості розробляється саме на основі такого визначення потреби у нових контрольних заходах, передбачених саме чинними нормами, та із таким врахуванням укладених саме будівельних контрактів. Технологічні такі карти об'єктів спорудження, роботи за якими технічно проводяться в звітний період, та саме розроблені аналітичні схеми внутрішнього контролю допомагають розробити саме план оперативних перевірок з поточного контролю тотальної якості із визначенням чітких норм часу з виділенням об'єктів, саме видів діяльності. Інформаційні та аналітичні джерела наведені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 - Інформаційні джерела аналітичного обліку операційних витрат на тотальну якість в форматі оптимізації витрат на її попередження та оцінку*

№ з/п	Категорія витрат	Інформаційне джерело	
		Індивідуальні	Спільні
1.	Витрати на таке не попередження	-	«...Плану заходів з управління якістю; нормативи часу щодо розподілу людино-годин роботи працівників, задіяних у виконанні робіт з управління якістю поряд за категоріями витрат на попередження та витрат на оцінку; таблицю обліку робочого часу нормативів часу...» [57]
2	Витрати на поточну оцінку	План-макет перевірок з контролю якості	

Якщо на такому підприємстві створений саме спеціалізований відділ з оперативного управління тотальною якістю, його провідні працівники можуть таки залучатися до виконання таких заходів що попереджають появу низької тотальної якості, а також приймати участь у плановому процесі оперативного контролю тотальної якості. В новому наказі щодо облікової політики тепер слід визначити граничний критерій такої суттєвості, яка дозволить віднести частину витрат на таку оплату праці до операційних витрат на попередження та експертну оцінку розмірів.

Враховуючи саме те, що таку значну частину операційних витрат на таке попередження та виробничих витрат на поточну оцінку становлять саме витрати на погодинну оплату праці,

фактичні такі дані можна отримати саме після закінчення такого місяця. Тому нами передбачено, що в саме кінці кожного місяця такі дані про операційні витрати на попередження, операційні витрати на поточну оцінку за звітний місяць нами узагальнюються саме в Відомості-довідці аналітичного управлінського обліку операційних витрат на тотальну якість.

Для повного відображення в адміністративному обліку операційних витрат на суттєве попередження та операційних витрат на незалежну оцінку із врахуванням інформації з табл. 2.1 пропонуємо такі ввести до змісту Плану балансових рахунків обліку будівельної компанії відповідні аналітичні та екранні субрахунки самого нищого порядку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 - Субрахунки та екрани аналітичного управлінського обліку для накопичення операційних витрат щодо попередження та операційних витрат на оцінку

Витрати на звітне попередження	Витрати на звітну оцінку
«...Субрахунок 13.1 “Знос (амортизація) необоротних активів: витрати на попередження”; субрахунок 20.1 “Виробничі запаси: витрати на попередження : витрати на попередження”; субрахунок 47.1 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів: витрати на попередження”; субрахунок 65.1 “Розрахунки за страхування: витрати на попередження”; субрахунок 66.1 “Розрахунки за виплатами працівникам: витрати на попередження”; субрахунок 68.1 “Розрахунки за іншими операціями: витрати на попередження”...» [94]	«...Субрахунок 13.2 “Знос (амортизація) необоротних активів: витрати на оцінку”; субрахунок 20.2 “Виробничі запаси: витрати на попередження : витрати на оцінку”; субрахунок 65.2 “Розрахунки за страхування: витрати на оцінку”; субрахунок 66.2 “Розрахунки за виплатами працівникам: витрати на оцінку”; субрахунок 68.2 “Розрахунки за іншими операціями: витрати на оцінку”...» [94]

Ведення аналітичного обліку прямих збитків від допущеного саме браку передбачено в бухгалтерському обліку на рахунку 24- Брак у виробництві. Дані такого аналітичного рахунку формуються саме на основі первинної документації. Вважаємо, що таке питання саме виявлення та вартісної оцінки невідповідностей у будівництві є досить складним і до його такого вирішення доцільно таки підходити досить диференційовано.

Модель таких процесів таки передбачає аналітичний облік операційних витрат за технологічними процесами, коли така вся діяльність будівельного підприємства представляється саме у вигляді такої ієрархічної моделі операційних процесів. Тобто, саме в межах інтегрованої сучасної методики обліку операційних витрат на тотальну якість таки гіпотетично такий показник витрат саме на попередження за звітний (обліковий) період, згрупований саме за моделлю PAF, мав би таки дорівнювати саме сумі витрат на таке попередження за усіма новими процесами. Те ж саме стає актуально і для самої категорії операційних витрат на оцінку. Дана ідея представлена нами на рис. 3.2.



Рис. 3.2 - Інтеграція аналітичної методик обліку операційних витрат на тотальну якість за «Моделями операційних витрат на планування виробничих процесів»

Ідея саме використання одночасно таких методів стратегічного обліку операційних витрат на тотальну якість наведена у розділі 5 Британського загального стандарту BBS 61143:1992.1 Керівництво з операційної економіки тотальної якості. Частина 2. «Модель операційних витрат на процес». На рисунку 3.3 подано облікове впровадження такої моделі.

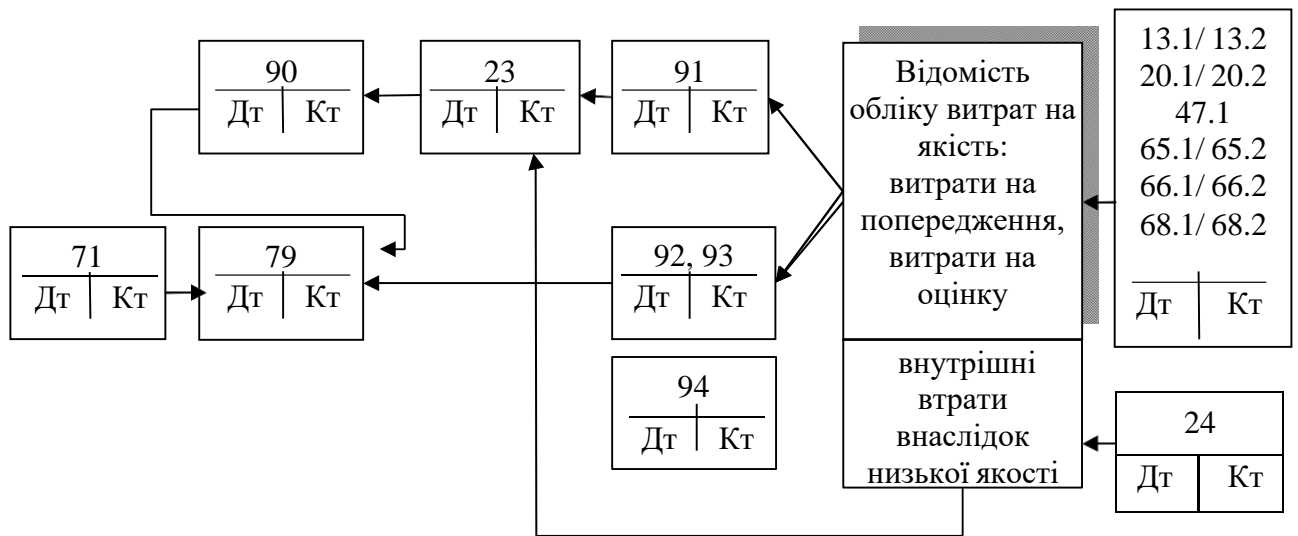


Рис. 3. 3 - Інтеграція операційних витрат на тотальну якість в системі національного обліку

Запропонована в межах Моделі операційних витрат на процес нова методика обліку операційних витрат на тотальну якість шляхом повного формування звітної узагальненої інформації у Відомості-довідціуправлінського обліку операційних витрат на тотальну якість обумовлена тим, що саме природа категорій операційних витрат на тотальну якість є відмінною. Витрати на саме попередження та на вартісну оцінку виникають саме тому, що є операційні втрати внаслідок низької загальної якості. Витрати саме на системне попередження є ліквідними інвестиціями, які мали б точно призвести до зменшення операційних втрат.

Ці фундаментальні категорії є досить протилежними за своєю економічною природою, а синтетичні екранні рахунки бухгалтерського та управлінського обліку призначені саме для відображення звітної інформації про саме однорідні витрати. Відомість-довідка аналітичного управлінського обліку дозволяє швидко систематизувати саме інформацію про такі різноманітні операційні витрати та досягти саме мети обліку операційних витрат на тотальну якість, якою є тепер відстеження швидких зміни співвідношення саме різних категорій операційних витрат.

3.2 Управлінська звітність в організації системи управлінського обліку якості

Управлінський (адміністративний) облік є аналітичним процесом, в результаті саме якого створюється така інформація для такого прийняття рішень як бізнес-процес. Від загальної якості процесу, а саме від тотальної якості саме управлінської інформації, тепер залежить й оптимальна ефективність саме управлінського рішення. Питання такого формування тотальної якості у форматі управлінської оцінки досліджувалось в роботах Глущенко А., Поплаухіної Т., Садовської І. [14; 63].

«...Основними інструментами у забезпеченні якості управлінської інформації є розробка стандартів, методичних рекомендацій, інструкцій, графіків, карт, автоматизація певних ділянок облікової роботи. Використання внутрішніх стандартів при впровадженні системи управлінського обліку на підприємстві є одним із сучасних інструментів забезпечення якості організації облікових процесів, тому що на цьому етапі закладаються принципи та основи формування управлінської інформації та рівень її якості...» [63, с. 17]

Внутрішніми загальними стандартами або загальними регламентами називається така сукупність внутрішніх загальних нормативних документів, доведених та розроблених в компанії й регулюючих саме її облік та управлінську звітність з метою саме формування такої інформації щодо її операцій для різних груп користувачів. «...Внутрішні стандарти є нормативними документами, що розробляються із врахуванням усіх індивідуальних особливостей діяльності підприємства, затверджуються керівництвом, а сфера їх застосування поширюється тільки на дане підприємство. Вони можуть мати форму наказу про облікову політику в сфері управлінського обліку, положень про роботу відповідного підрозділу чи підрозділів, посадових інструкцій, положень (стандартів) з організації певних процедур та процесів, стандартів документообігу, класифікаторів, довідників тощо...» [14, с. 57]

Враховуючи саме, що облік операційних витрат на тотальну якість є не обов'язковим та формальним методом, має такі альтернативні інформаційні методики й значну таку кількість саме узагальнених моментів, що також потребують певної чіткості визначення компанією, для зручності самих користувачів, його такого положення можуть також бути винесені у відповідний такий додаток до Наказу-розпорядження про облікову та фінансову політику такого підприємства. Облікова та фінансова політика є основним саме інструментом повної організації обліку операційних витрат на тотальну якість. Ключові аспекти такі саме, які доцільно, на наш погляд, подаватиме обліковій та фінансовій політиці, активно тепер обговорюються саме науковцями. Основою для визначення структури доповнення до Наказу про облікову політику будівельного підприємства є Британські стандарти з обліку витрат на якість [9, 10].

«...Структуру документу доцільно доповнити інформацією щодо встановлення критеріїв віднесення облікових даних до категорій витрат на якість, форм первинного обліку, доповнення до Плану рахунків бухгалтерського (управлінського) обліку, порядку відображення обліку витрат на якість на рахунках аналітичного та синтетичного обліку, визначення структури управлінської звітності за напрямками використання; можуть розкриватися питання обліку зобов'язань, що виникають внаслідок допущення низької якості...» [33, 50].

Управлінська та внутрішня звітність є такою формою представлення й формального донесення інформаційного продукту, якими є топ-керівники різних ментальних рівнів тотального управління за їх новими інформаційними потребами. Питання вчасного формування управлінської звітності подано в роботах Бачинського Воронко Р., Крупка Я., Кузіна Р., Давидюк Т., Куцика П., Садовської І. В роботах, на наш погляд, не зовсім достатньо висвітлені саме положення формування управлінської звітності для тактичного управління загальною якістю.

Цінним для формування управлінської звітності є досвід з використання показників якості на основі вивчення практики бенчмаркінгу, в будівельній діяльності, врахування особливостей показників, що формуються в межах методу обліку і аналізу витрат на якість, та формування пропозицій щодо розширення структури облікових оціночних показників з якості. [22, 23]

У цифровій системі сучасного управління таким підприємством, спрямованій саме на роботу із дотриманням таких принципів тотальної якості, оцінювання якісних характеристик автономної роботи виробничих процесів та таких систем, є обов'язковим базовим елементом. Міжнародні нормативи та стандарти з тактичного управління тотальною якістю встановлюють саме вимогу щодо такої організації процесу формального моніторингу, такого вимірювання, такого аналізування та такого оцінювання саме ключових звітних показників. У такому контексті адміністративний облік не завжди згадується, проте саме кожен із таких зазначених формальних елементів операційного процесу може в такій певній частині тепер базуватися на даних управлінського обліку. «...В пункті 9.1.1 ДСТУ ISO 9001:2015 Системи управління якістю. Вимоги. визначено, що підприємство самостійно встановлює щодо яких показників потрібно здійснювати моніторинг та вимірювання. На нашу думку, така рекомендація обумовлює необхідність визначення складу показників і встановлення завдань у вигляді стратегічних цілей. Завдання встановлюються за пріоритетами, які передбачає прийнята стратегія розвитку підприємства. Цілі встановлюються в вигляді показників...» [22, 23].

Питання такого формування їх мінімальної та достатньої такої кількості для фінансового моніторингу, економічного аналізу, внутрішнього контролю, які саме охоплюють усі види діяльності, є на сьогодні визначальним саме для розробки системи адміністративного обліку, що визначає потребу формування впорядкованої структури звітних показників, які б тепер дозволяли отримати потужну інформативність інформації для процесу тактичного управління тотальною якістю. Зауважимо, що в такому контексті обліку важливим чинником у підготовці звітної інформації отримана класифікація форм за

різними типовими класифікаційними ознаками.

Це також дозволяє тактично структурувати звітну інформацію для більш ефективнішої її кінцевої обробки для планування (бюджетування), адміністративного обліку, економічного аналізу та внутрішнього контролю. В адміністративному обліку до таких даних рекомендовано проводити їх нормативний розподіл на умовно специфічні та умовно неспецифічні; умовно фінансові та умовно нефінансові; умовно якісні та умовно кількісні; умовно прямі і умовно непрямі; умовно прості та умовно інтегровані. Категорії чинної класифікації є досить актуальними і саме для оціночних звітних показників якості тактично- стратегічного рівня.

«...Одним із основних облікових методів, що формує фінансові дані про якість та безпосередньо спрямований на підтримку процесів управління якістю, є облік витрат на якість. В аспекті формування управлінської звітності фінансові показники якості можуть піддаватися моніторингу з різною частотою. Передусім, це залежить від часу збору даних та формування інформації в обліковій системі...» [22, 23]. Зважаючи саме на те, що формальний час формування звітних облікових даних різний, поточний моніторинг фінансових та звітних показників загальної якості може також відбуватись з відомою періодичністю, як це наведено у табл. 3.5.

Саме з цією головною метою складають базову аналітичну довідку-відомість щодо такого виявлення базових тенденцій зміни звітних показників.

Таблиця 3.5 - Періодичність формування звітності у результаті агрегування показників тотальної якості*

Назва показника	Джерело інформації	Час і періодичність складання	Обґрунтування	Цільова спрямованість
1	2	3	4	5
«...Втрати від браку окремого випадку (остаточного, виправленого) ...» [3,5, 7]	«...Відомість оцінки втрат в наслідок низької якості ...» [3,5,7]	«...Оперативно; на вимогу...» [7]	«...Дані можуть бути доступні одразу після появи інциденту...» [5]	«...Виявлення причин допущення браку; оперативне реагування ...» [3]

Кінець таблиці 3.5

1	2	3	4	5
«...Загальна вартість втрат від браку за звітний період...» [2]	«...Відомість обліку витрат на якість; Рах. 24...» [5]	«...Один раз в місяць; після звітного періоду...» [9]	«...Узагальнена інформація доступна після завершення періоду...» [9]	«...Виявлення тенденції зміни показника в часі...» [9]
«...Витрати на Попередження...» [7]	«...Відомість обліку витрат на якість...» [7]	«...Один раз в місяць; після звітного періоду...» [7]	«...Узагальнена інформація доступна після завершення періоду...» [17]	«...Виявлення тенденції зміни показника в часі...» [17]
«...Витрати на оцінку і контроль якості...» [5]	«...Відомість обліку витрат на якість...» [1]	«...Один раз в місяць; після звітного періоду...» [9]	«...Узагальнена інформація доступна після завершення періоду...» [7]	«...Виявлення тенденції зміни показника в часі...» [6]

«...Всі наведені показники характеризуються як кількісні фінансові показники управлінського обліку та належать до категорії продуктивності. Проте даний підхід не дає повної оцінки якості, що можна вважати його основним недоліком. Показники фінансової продуктивності не відображають питання якості для споживача та попит на інновації, які є одним із ключових факторів створення якості. Це викликає комплексну потребу у застосуванні інструментів, які підвищують інформативність підтримки процесу прийняття рішень в сфері якості ...» [107, с. 765]. Зокрема, це наведено у рис. 3.4 у вигляді карти руху звітних показників тотальної на підставі застосування формально облікових та умовно облікових методів управління тотальною якістю за допомогою бенчмаркінгу.

Бенчмаркінг, як нова технологія, виступає вагомим інструментом, який з одного боку використовує лише облікові дані, а з іншого – є головним джерелом сигнальної та індикативної оперативної інформації, яка тепер може запускати обліковий механізм виявлення операційних втрат та оперативного стратегічного реагування щодо такого усунення їх справжніх причин. Він також може бути умовно зовнішнім і умовно внутрішнім. «...Під зовнішнім бенчмаркінгом розуміють систематичний процес вимірювання та порівняння показників продуктивності підприємства з показниками інших підприємств за ключовими видами діяльності...» [87, с. 158].

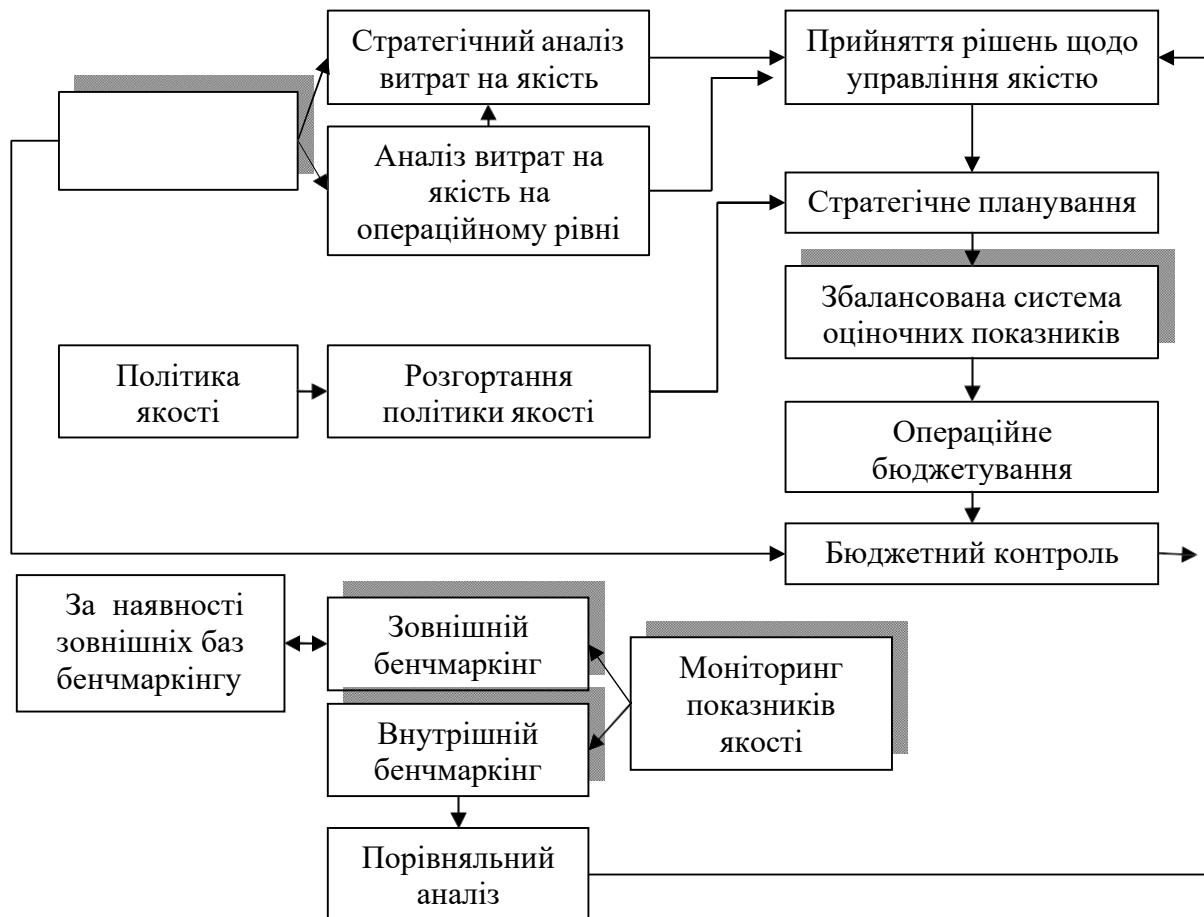


Рис. 3.4 - Карта операційного руху звітних показників тотальної якості в межах застосування фінансових та облікових процедур управління тотальною якістю

«...Бенчмаркінг допомагає виявляти шляхи покращення продуктивності як на стратегічному рівні, так і на рівні окремих будівельних проектів...» [103,с. 147].

У обліковому контексті тотальна якість вважають головною частиною фінансової продуктивності та фактично оцінюють за звітними вартісними, а також натуральними показниками.

Ініціативи побудовані на різній кількості різномірних показників. В контексті тематики даного дослідження «... їх структури можна охарактеризувати за наступними ознаками:

за відношенням до можливості їх обліку: облікові і необлікові;

за приналежністю до відображення якості: специфічні, тобто ті, що безпосередньо характеризують якість, та неспецифічні (загальні) – інші показники результативності; за способом оцінки ефекту від реалізації програм якості: прямі та непрямі. Під прямими пропонується розуміти специфічні показники, що безпосередньо характеризують прояв певної ознаки якості, тоді як непрямі показують стратегічний ефект від реалізації заходів з забезпечення якості через загальні неспецифічні показники...»[83, с.]

Структура таких специфічних показників тотальної якості поповнюється за рахунок загальноприйнятих звітних показників оцінки річної результативності та реальної продуктивності діяльності компанії [12; 39; 42]. Типовою для таких будівельних компаній є ключова фінансова характеристика тотальної якості, що цілком декларується в господарській політиці з тотальної якості. Таке повне виконання облікових робіт досить вчасно та цілком відповідно до фінансового бюджету. Вона сама прямо таки демонструє, що до виробничої структури таких прямих фінансових показників тотальної якості варто таки включати саме виникнення як умовно часового, так і фактично вартісного звітного відхилення виконання будівельного замовлення.

«...Також в бенчмаркінгових проектах серед облікових показників, що опосередковано оцінюють прояв якості, вказуються прибутковість діяльності, продуктивність та ефективність прямих витрат праці та продуктивність постачальників (субпідрядників, постачальників матеріалів та дизайнерів)...» [87, с. 158-159]

Карім М. та інші, досліджуючи вплив сертифікації систем якості на продуктивність діяльності підприємства, «...виділяють наступні нефінансові прямі показники продуктивності якості: брак продуктів та послуг, скарги споживачів, рівень задоволення споживачів, втрати, досягнення завдань підприємства з забезпечення якості. Серед фінансових показників дослідники виділили: рівень загальних витрат, частка ринку, рентабельність активів (ROA), темп росту продаж та прибуток...» [100, с. 124].

Узагальнюючи таке вищевикладене, у табл. 3.6 наведений повний розподіл показників тотальної якості такого стратегічного рівня в умовній матричній формі, за конкретними термінами звітної класифікації управлінської та фінансової інформації.

Фінансові звітні показники, на нашу думку, повинні бути саме наявними в системі управлінського обліку та стратегічного бюджетування, тоді як умовно кількісні є результатами економічного аналізу та можуть чітко виконувати функцію таких цільових звітних показників з тотальної якості. Прямі звітні фінансові показники, на нашу думку, є фактичною основою формального складання фінансових бюджетів у сфері тотальної якості. Якісні фінансові показники чітко формуються тепер переважно на підставі анкет-опитувальників, повна оброблена інформація з яких таки може формуватися у фінансових спеціальних звітах і набувати звітні форми умовно кількісних показників.

Таблиця 3.6 - Класифікація умовних облікових показників тотальної якості

	Фінансові показники	Нефінансові показники	
		Кількісні показники	Якісні показники
Прямі показ	«...Загальна вартість браку і переробок; витрати на попередження; витрати на оцінку і контроль якості; витрати на штрафи, пеню, неустойки за неякісно виконані роботи...» [97]	«...Індекс невідповідностей у одиниці поставки; кількість невідповідностей при аудитах якості; відхилення часу по проекту; втрачених робочих днів через інцидент; співвідношення інцидентів до відпрацьованих людино-годин; коефіцієнти - інцидентів; - проведених тренінгів; - навчених працівників; відхилення кошторисних витрат по проекту в відносній оцінці; досягнення завдань із забезпечення (управління) якості...» [7]	«...Ступінь задоволення - клієнта (користувач, власник); - працівників...» [9,5]
Непрямі показники	«...Прибуток; загальні витрати; рентабельність активів (ROA)...» [3,51]	«...Продуктивність; ефективність прямих витрат праці; продуктивність постачальників (субпідрядників); частка ринку; темп росту продаж...» [3,51]	Репутація бізнесу

«...Проведення зовнішнього моніторингу можливо за умови підтримки ініціативи розробки і впровадження бенчмаркінгового проекту на рівні держави, приклади яких вже впроваджувались в світі та механізм і доцільність яких є добре висвітленими в наукових роботах...» [87, с. 158-159].

Механізм такої інформаційної підтримки у питаннях фактичної забезпечення тотальної якості через розробку проектів бенчмаркінгу з питань тотальної якості наведено на рис. 3.5.

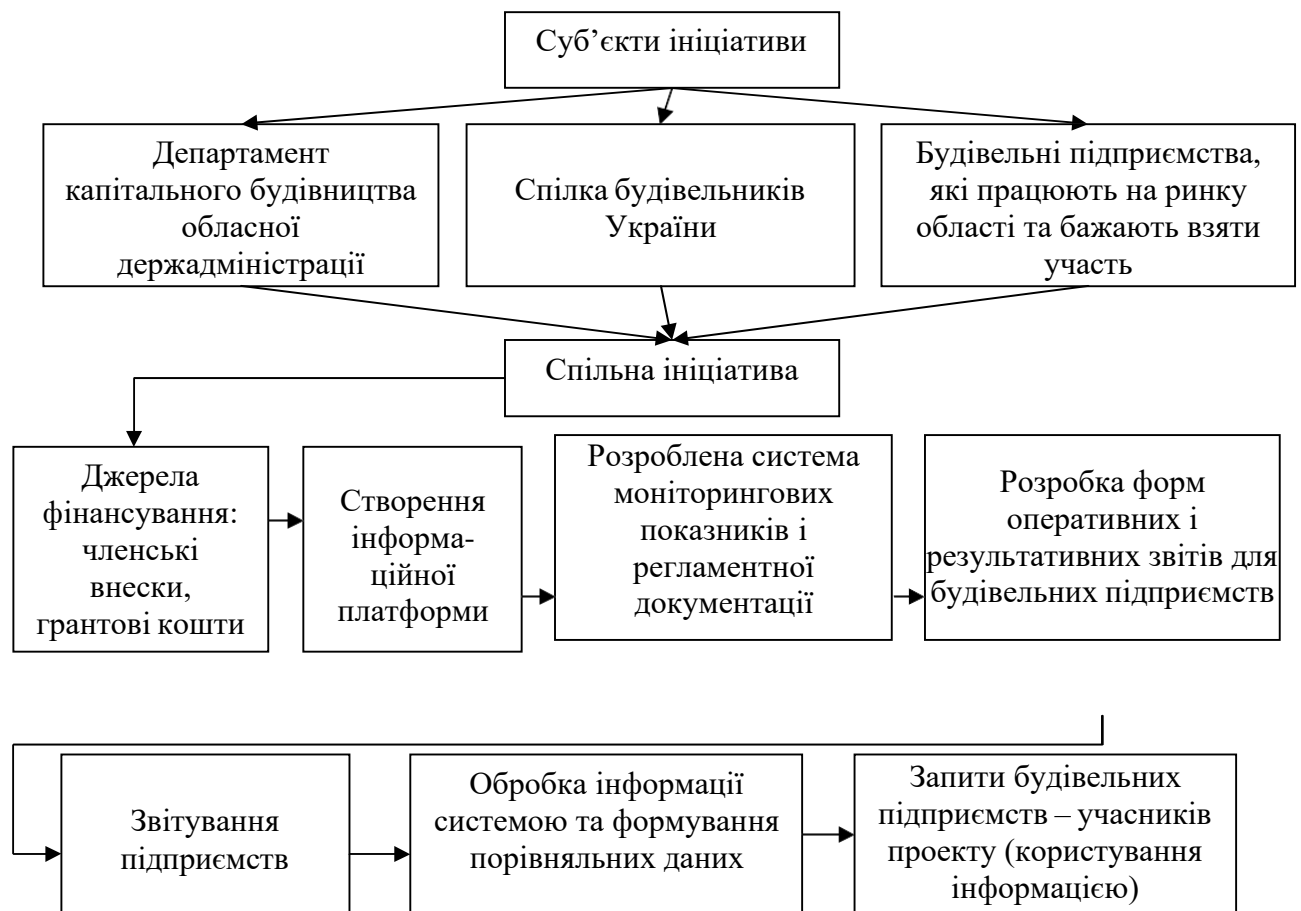


Рис. 3.5 - Механізм формування сигнальної інформації для оперативного контролю якості на підприємстві

Таким потужним елементом фінансового бенчмаркетингу є системне формування повної бази даних оціночних фінансових показників облікового моніторингу будівельних об'єктів за різними етапами їх реалізації. В рамках проекту бенчмаркінгу регулярно складають Звіт-довідку з моніторингу показників тотальної якості, що представлено у звіті з практики.



Рис. 3.6 - Модель фінансового документального контуру адміністративного обліку тотальної якості

Представлений обліково-аналітичний механізм забезпечує контроль виконання стратегічних задач у питаннях тотальної якості та моніторинг операційних витрат на якість у місцях діяльності. Розроблено тепер сучасні формати бюджетів Бюджет операційних витрат на тотальну якість та бюджет операційних витрат на вдосконалення тотальної якості.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі проведено теоретичне системне узагальнення та чітко запропоновано нове вирішення наукових завдань адміністративного управлінського обліку та внутрішнього контролю у питаннях управління тотальною якістю, враховуючи специфіку діяльності компаній будівельного бізнесу. Отримані наукові результати подано у формі наступних висновків.

Дослідження економічного змісту поняття тотальної якості як нового об'єкта управлінського обліку дозволяє стверджувати, що така різноманітність будівельної діяльності та унікальність будівельного бізнесу визначають додаткову палітру поняття тотальної якості.

На сучасному такому етапі саме якість виходить, на нашу думку, за такі межі фінансової оцінки фінансових характеристик господарських процесів, інформаційних систем і сукупних продуктів господарювання бізнесу, відбувається тотальне розширення самого змісту нових поняття тотальної якості, а також сфери її застосування. Поєднання питань тотальної якості з новими ідеями провідного сталого розвитку та економічної безпеки, чистої екології людини, природніх умов токого життя та фізичної праці дозволяє тепер говорити про загальну якість саме у контексті корпоративної культури, корпоративної етики та моралі, що саме сприяє стабільному розвитку загальної систем управління тотальною якістю та адміністративного управлінського обліку.

Виявлено системне використання базових елементів адміністративного управлінського обліку і внутрішнього контролю в тотальній системі оперативного управління загальною якістю на підприємствах будівельної сфери. Результати саме узагальнені в інформаційній моделі стратегічного управління загальною якістю у компанії, яку тепер використано саме для проведення нового дослідження щодо облікової оцінки загального рівня їх прямого застосування представниками будівельної галузі у своєму бізнесі.

Розроблено інформаційну модель адміністративного управлінського обліку загальної якості, яка саме відображає практичне застосування облікових принципів і фінансових концепцій загальної якості, де адміністративний (управлінський) облік загальної якості представлено як самостійна функціональна нео-підсистема фінансового обліку. На відміну саме від інших, така система має універсальні прикладні методи та може легко запозичувати потужні інструменти з суміжних економічних дисциплін.

Інформаційна модель допомогла виявити базовий обліковий практичний інструментарій, направлений на комунікативно-аналітичне стимулювання тактичного управління загальною якістю, та нагально потребує суцільної адаптації і повного вдосконалення. Запропоновано також додаткові фундаментальні елементи методу адміністративного (управлінського) обліку, якими є фінансова інтерпретація, фінансова ідентифікація, фінансова деталізація, фінансове спостереження, фінансове переосмислення, облікове опитування та податкове анонімне повідомлення, що фінансово відображає його облікову специфіку.

Дослідження нового аспекту застосування гнучких методів обліку операційних витрат на тотальну якість у будівельній галузі нам дозволило потужно обґрунтувати гнучкі методики по сегменту виникнення операційних витрат. Відносно потужний життєвий цикл будівельних процесів та їх гарантійний строк таки спричиняють нову зміну облікової методики економічного аналізу операційних витрат на загальну якість як основної складової облікового методу у фінансовій перспективі. Визначено такі основні проблеми обліку операційних витрат на тотальну якість, що саме виникають на фоні впровадження і реалізації облікового методу, і пов'язані конкретно із питаннями облікової ідентифікації операційних витрат та їх фінансового вимірювання. Це дозволяє, на нашу думку, сформулювати магістралі вдосконалення сучасної методики обліку операційних витрат на загальну якість та управлінського (адміністративного) обліку загальної якості.

Структура операційних витрат, що саме виникають внаслідок такої низької загальної якості, сформована нами на основі сучасної класифікації операційних витрат за фінансовою формою вираження, саме відповідно до неї операційні витрати так запропоновано фактично оцінювати в умовно грошовій, умовно натуральній формі, в категоріях умовного часу та операційних витрат можливостей. Визначення такої структури операційних витрат на загальну якість і таке відображення саме на рахунках аналітичного обліку є складовою оновлення методики, що забезпечує розробку зручних форм первинних документів, довідок та відомостей аналітичного (управлінського) обліку, електронних форм бюджетів та внутрішньої управлінської звітності.

Механізм інтеграції управлінського (адміністративного) обліку та внутрішнього аудиту загальної якості нами досліджено саме на основі фінансового алгоритму руху податкової інформації при незалежному проведенні внутрішнього операційного аудиту загальної якості у будівництві.

Вдосконалення фінансового механізму відбулося шляхом розумного введення управлінських (аналітичних) звітів на першу вимогу щодо офіційної оцінки операційних витрат, обумовлених такими невідповідностями, а також для певного обґрунтування технічних рішень для введення корегувальних операцій та формальних заходів щодо попередження саме появи невідповідностей. Це дозволяє суттєво покращити обліково-аналітичне операційне управління тотальною якістю.

Удосконалення методики обліку операційних витрат на тотальну якість відбулося у двох форматах. Перший варіант враховує її кореляцію із фінансовим синтетичним обліком та сприяє глобалізації обліку у бізнесі. Другий так стосується побудови методики адміністративного обліку операційних витрат на загальну якість в категоріях моделі цифрового попередження, вартісної оцінки й операційних витрат. Такий підхід виявляє приховані операційні витрати на загальну якість. Для такого забезпечення фінансового відображення саме даних про операційні витрати на автоматичне попередження витрат ми пропонуємо технічно відкрити

аналітичні екрани-субрахунки нижчого технічного порядку. Систематизацію технічних даних за усіма економічними елементами операційних витрат на загальну якість технічно здійснювати у відповідних додаткових відомостях управлінського та аналітичного обліку. Інформації таких ресурсів дозволяє таким чином проводити як економічний аналіз структурних та технічних компонентів, так і фінансовий аналіз реального тренду, а це покращує оперативне управління операційними витратами на загальну якість.

Система стратегічного бюджетування будівництва зазнала удосконалення за рахунок впровадження моделей-бюджетів операційних витрат на тотальну якість, моделей-бюджетів на вдосконалення тотальної якості та річних їх звітних довідок-форм щодо проведення бюджетного внутрішнього контролю. Розширенню таких сфер, які охоплюються оперативне плануванням і стратегічне бюджетуванням, а також чітко спрямовує їх на формальну підтримку внутрішніх процесів оперативного управління тотальною якістю забезпечує впровадження елементів проактивного управління.

Узгодженість інтегрованої системи оперативного планування та стратегічного бюджетування з обліковою політикою тотальної якості у формі та інструментах обліку на практиці посилює фінансовий компонент стратегічного типу управління підприємством у сфері тотальної якості, а це вже дозволяє досягати високих конкурентних переваг.

З метою швидкого удосконалення концептуальних аспектів адміністративного (управлінського) обліку тотальної якості нами подано фрагменти стандартних регламентів щодо організації управлінського обліку, які формально спрямовані на покращення тотальної якості обліку операційних витрат. На основі наукового узагальнення визнаного міжнародного досвіду щодо фінансового бенчмаркінгу інвестиційних проектів розроблені макети-форми управлінської звітності для проведення економічного моніторингу і зовнішнього облікового бенчмаркінгу, що таки дозволяє організувати оперативний внутрішній контроль та тактичне управління загальною якістю на ґрунті виявлення типових втрат від втраченої якості.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Адамов Н. А. Организация управленческого учёта в строительстве / Н. А. Адамов, В. Е. Чернышёв. – Суми. : СДУ, 2006. – 192 с.
2. Акчурина Е. В. Управленческий учёт: [учеб.-практ. пособие] / Е. В. Акчурина, Л. П. Солодко, А. В. Казин. – Суми. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 480 с.
3. Амяльев А. А. Формирование системы учета затрат, связанных с качеством, на предприятии на основе функционального подхода : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.05 / А. А. Амяльев ; ХДУ – Харьков, 2003. – 21 с.
4. Апчёрч А. Управленческий учёт: принципы и практика / А. Апчёрч. – Х. : Изд-во «Феникс», 2002. – 952 с.
5. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник. / П. Й. Атамас – К. : Цент учбової літератури, 2009. – 440 с.
6. Аткинсон Э. А., Управленческий учёт / Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан, М. С. Янг [3-е изд.]; пер. с англ. – К. : Издательский дом «Вильямс», 2005. – 878 с.
7. Бабенков Д. Н. Управление промышленным предприятием на основе процессного подхода к учету и анализу затрат на качество : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.05 / Д. Н. Бабенков ; КНЕУ. – Киев, 2002. – 19 с.
8. Бібік Ю. В. Економічні аспекти сертифікації продукції та систем управління якістю за міжнародними стандартами: Автореф. дис канд. екон. наук : спец. 08.06.01 / Ю. В. Бібік ; Х. : Харк. держ. екон. ун-т., 2003. – 20 с.
9. Британский стандарт BS 6143:1990 Руководство по экономике качества. Часть 2. Модель предупреждения, оценки и отказов / BS 6143: 1990 Guide to the economics of quality. Part 2. Prevention, appraisal and failure model / М. : НТК Трек, 2001. – 24 с.

10. Британский стандарт BS 6143:1992 Руководство по экономике качества. Часть 1. Модель затрат на процесс / BS 6143: 1992 Guide to the economics of quality. Part 1. Process cost model / М. : НТК Трек, 2001. – 28 с.
11. Бухгалтерський управлінський облік / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна, Н. М. Малюга та ін. – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 480 с.
12. Вахрушина М. А. Управленческий анализ: учеб. пособие [для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»] / М. А. Вахрушина – Х. : Издательство «Омега – Л», 2010. – 399 с.
13. Гаррисон Р. Управленческий учёт. / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр; [пер. с англ. под ред. М. А. Карлика]. – Х. : Харків, 2010. – 592 с.
14. Глущенко А. В. Методология внутренней стандартизации учёта в агрохолдингах : дис. ...док.экон.наук: 08.00.12 / А. В. Глущенко – Суми, 2008. – 399 с.
15. Голов С. Ф. Управлінський облік / Голов С. Ф. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
16. Головацька С. І. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства : монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.
17. Давидюк Т. В. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрямок управління витратами [Текст] / Т. В. Давидюк, О. В. Поліщук // Східна Європа: економіка, бізнес та управління. – 2017. – № 7 (випуск 02). – С. 275-279.
18. Давидюк Т. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення / Т. В. Давидюк // Економіка: реалії часу. – Одеса. – 2016. – № 1 (23), – С. 6-13.
19. Дикман Л. Г. Организация строительного производства [Учебник для строительных вузов]. / Л. Г. Дикман – Х. : Издательство ассоциации строительных вузов, 2006. – 608 с.
20. Друри К. Управленческий и производственный учёт. / Друри К. – Х. : Юнити, 2002. – 1071 с.

21. ДСТУ ISO 19011:2012 «Настанови щодо здійснення аудитів систем управління». [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://m.tntu.edu.ua/storage/pages/00000651/dstu19011-2012_auditory.pdf

22. ДСТУ ISO 9000:2015 «Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://uas.org.ua/ua/services/standartizatsiya/109-2/>.

23. ДСТУ ISO 9001:2015 «Система управління якістю. Вимоги». [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://uas.org.ua/ua/services/standartizatsiya/109-2/>.

24. Еременко Е. С. Внутренний контроль затрат на качество продукции спиртовой промышленности : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Еременко Е. С.; Сумский гос. ун-т потреб. кооп. – Суми, 2007. – 16 с.

25. Задорожний З. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві / З. В. Задорожний – Тернопіль : Економічна думка, 2006. – 336 с.

26. Задорожний З. В. Етапи розвитку управлінського обліку в будівництві / З. В. Задорожний // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – №7. – С. 139-144.

27. Задорожний З. В. Управлінський облік / З. Задорожний, І. Омецінська, І. Давидович. – Тернопіль : ТНЕУ – 2017. – 280 с.

28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99. – № 996 – XIV. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ МФУ від 30 листопада 1999 р. – №291. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

30. Каверина О. Д. Управленческий учёт: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. – Х. : Финансы и статистика, – 2004. – 352 с.

31. Карпова Т. П. Управленческий учёт: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – Николаев.: ЮНИТИ- ДАНА, 2004. – 351 с.

32. Кирейцев Г. Г. Глобалізація економіки й уніфікація методології бухгалтерського обліку / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 68 с.

33. Кірейцев Г. Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: монографія / Г. Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ. – 2007. – 236 с.

34. Концепція державної політики у сфері управління якістю продукції, процесів та послуг : Розпорядження КМУ від 17 серпня 2002 р. № 447-р (у редакції Розпорядження від 29.04.2015 р. № 421-р) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/447-2002-%D1%80/ed20150429?test=dCCMfOm7xBWM1m5EZisMkj2dHI4QQs80msh8Ie6>.

35. Корбетт Т. Управленческий учёт по ТОС / Т. Корбетт [пер. с англ. Д. Карпанов]. – К. : Издательство «Необхідно і достатньо», 2009. – 240 с.

36. Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

37. Коц Г. П. Управління витратами на забезпечення якості промислової продукції : автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.06.02. / Г. П. Коц – Х.: Харк. держ. екон. ун-т, 2001. – 18 с.

38. Кукукина И. Г. Управленческий учёт: [учеб. пособие] / И. Г. Кукукина. – Х. : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.

39. Куцык П. А. Критерии эффективности в управлении предприятием / П. А. Куцык, Г. Ф. Гергега // Проблемы современной науки : сбор. науч. трудов. – Вып.14. – Одесса : Логос, 2014. – 182 с. – С. 135-143.

40. Куцик П. О. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія [за заг. ред. проф. П. О. Куцика] / П. О. Куцик, В. І. Бачинський, О. А. Полянська. – Львів : Видавництво «Растр-7», 2015. – 312 с.

41. Лавренченко Н. И. Управление затратами на качество продукции в системе калькуляционного учета : автореферат дис кандидата экономических наук : спец. 08.00.05, 08.00.12 / Н. И. Лавренченко ; Одес гос. техн. ун-т. – Одесса, 2005. – 23 с.

42. Маркарян Э. А. Управленческий анализ в отраслях: Учебное пособие. / Э. А. Маркарян, С. Э. Маркарян, Г. П. Герасименко. – Одесса. : ИКЦ “МарТ”, Одесса : Издательский центр “МарТ”, 2007. – 320 с.

43. Мартинюк Н. Ю. Управлінський облік: системний підхід / Мартинюк Н. Ю. // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – Вип. 18: у трьох частинах. – Черкаси : ЧДТУ, 2007. – Ч. I. – С. 114-120. – (Серія: «Економічні науки»).

44. Медвідь Л. Г. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання / Л. Г. Медвідь // Науковий вісник Херсонського державного університету – Серія «Економічні науки». – Херсон, 2015. – Вип. 9.1. – Ч. 1. – 238 с. – С. 216-220.

45. Международные принципы управленческого учёта [Електронний ресурс]. /: Институт присяжных бухгалтеров в области управленческого учёта. – Лондон, 2015. – Режим доступа: https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf.

46. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Мінрегіонбуду від 31 грудня 2010 р. – № 573. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

47. Михайлова Т. П. Удосконалення економічного аналізу та контролю якості продукції (на прикладі сільськогосподарських підприємств Хмельницької області): автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Т. П. Михайлова. – К. : Київ. нац. екон. ун-т., 2004. – 20 с.

48. Морозова-Герасимович Н. А. Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): автореф. дис... канд. екон. наук: спец. 08.06.04. / Н. А. Морозова-Герасимович. – К. : Ін-т аграр. економіки УААН. – 2003. – 22 с.

49. Нападовська Л. В. Управлінський облік: Монографія. / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.

50. Озеран В. О. Контроль у системі управління діяльністю підприємств / В. О. Озеран, М. Ю. Чік // Вісник Національного ун-ту “Львівська політехніка”. – 2012. – № 722. – С. 172-177.

51. Озеран В. О. Стратегічний управлінський облік як складова обліково-аналітичної системи управління витратами періоду / В. О. Озеран, Т. М. Бойчук // Вісник Львівської комерційної академії. Серія: Економічна. – 2014. – №. 44. – С. 61-65.

52. Організація будівельного виробництва. [Електронний ресурс] : ДБН А.3.1-5-2016. – К. : Мінрегіонбуд України, 2016. – (Державні будівельні норми України) – Режим доступу: <http://dbn.at.ua/load/normativy/dbn/1-1-0-294>.

53. Пахомова С. А. Формирование подсистемы учета и анализа затрат на качество процессов предоставления образовательных услуг в системе менеджмента качества образовательной организации : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.05 / С. А. Пахомова ; Одес. гос. техн. ун-т. – Одесса, 2006. – 24 с.

54. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” : Наказ МФУ від 31 грудня 1999 р. № 318. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

55. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 18 “Будівельні контракти” : Наказ МФУ від 28 квітня 2001 р. № 205. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

56. Попова Л. В. Контроллинг: Учебное пособие / Попова Л. В., Исакова Р. Е., Головина Т. А. – О. : Издательство “Дело и Сервис”, 2003. – 192 с.

57. Попова Т. Д. Концепция управленческого учёта и аудита в системе обеспечения качества продукции и услуг.: дис. ...канд.экон.наук: 08.00.12 / Т. Д. Попова. – Одесса, 2002. – 342 с.

58. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві : Наказ Державного комітету статистики України і Державного комітету України з будівництва та архітектури від 21 червня 2002 р. – №237/5. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.

59. Радецька Л. П. Управлінський облік: Навч. посіб. / Л. П. Радецька, Л. В. Овод – К. : ВЦ «Академія», 2007. – 352 с.

60. Райан Б. Стратегический учёт для руководителя / Райан Б. [пер. с англ. под ред. В. А. Микрюкова]. – Х. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616с.

61. Ребедаев А. Н. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами на качество новой продукции : автореферат дис кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / А. Н. Ребедаев ; Николаевский. гос. аграр. ун-т. – Николаев, 2009. – 22 с.

62. Рыбакова О. В. Бухгалтерский управленческий учёт и управленческое планирование / О. В. Рыбакова. – Х. : Финансы и статистика, 2005. – 464 с.

63. Садовська І. Б. Економічна і філософська природа якості облікової інформації: генеза і сучасність. / І. Б. Садовська // Удосконалення обліку, контролю і аналітичного забезпечення управління підприємством в умовах глобалізації економіки: Колективна монографія / Кол. авторів; [за ред. І. Садовської]. – Луцьк : РВВ ЛНТУ, 2017. – С. 37-47.

64. Садовська І. Б. Інституціональна матриця управлінського обліку: облік, аналіз та контроль: теорія, методологія, практика: монографія / І. Б. Садовська / кол. авторів за ред. канд. екон. наук І. Б. Садовської. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2014. – С. 60-75.

65. Салихов С. А. Управленческий учет и контроль затрат на качество продукции в строительных организациях : дис. ... канд. экономических наук : спец. 08.00.12 / Салихов Саид-Ансар Сайд-Мустафаевич. – Одесса, 2009. – 239 с.

66. Скрипко Л. Е. Исследование проблем методологии формирования затрат на качество промышленной продукции : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / Л. Е. Скрипко. – Одесса, 1998. – 181 с.
67. Соколов А. Ю. Управленческий учёт накладных расходов / Соколов А. Ю. – Харьков : Финансы и статистика, 2004. – 448 с.
68. Схемы операционного контроля качества строительных, ремонтно-строительных и монтажных работ. [Электронный ресурс] /: Одесское отделение общественного фонда “Центр качества строительства”. – Одесса, 2008. – Режим доступа:
http://www.ohranatruda.ru/ot_biblio/normativ/data_normativ/54/54465/index.php.
69. Тимрієнко І. Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика : автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.09 / І. Ю. Тимрієнко. – К. : Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Держ. комітет статистики України, 2010. – 21 с.
70. Ткачук Л. М. Економіко-організаційні фактори забезпечення якості на промислових підприємствах: Автореф. дис... канд. экон. наук: спец. 08.06.01 / Л. М. Ткачук. – Хмельниц. : Хмельниц. нац. ун-т., 2005. – 18 с.
71. Трегубова Г. О. Учет качества промышленной продукции и затрат на его повышение : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : спец. 08.00.12 / Г. О. Трегубова. – Одес. ун-т экономики и финансов. – Одесса, 1993. – 17 с.
72. Трофимов А. В. Аудит качества: учебное пособие / А. В. Трофимов. – Харьков : Изд-во Харьковського. гос. техн. ун-та, 2009. – 96 с.
73. Управленческий учёт: учеб. пособие [Бакалавриат] / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – Х. : Магістр, 2010. – 428с.
74. Фольмут Х. Й. Инструменты контроллинга от А до Я / Х. Й. Фольмут [Пер. с нем.] / [Под ред. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой]. – Х. : Финансы и статистика, 2003. – 288 с.
75. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учёт / Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж., Датар Ш.; [пер. с англ.] – [10-е изд.] – Х : Харьков, 2005. – 1008 с.

76. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. – [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
77. Чернелевський Л. М., Осадча Г. Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості / Л. М. Чернелевський, Г. Г. Осадча [Навчальний посібник]. – К., 2005 – 364 с.
78. Эванс Дж. Р. Управление качеством: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности “Менеджмент организации” / Дж. Р. Эванс [пер. с англ. под ред. Э. М. Короткова]; [предисловие Э. М. Короткова]. – Х. : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 671 с.
79. 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]. – Х. : РИА “Стандарты и качество”, 2005. – 232 с.
80. Экономика строительства: Учебное пособие для вузов / [Под ред. Ю. Ф. Симионова]. – О. : ИКЦ “МарТ”, Одесса: Издательский центр «МарТ», 2003. – 352 с.
81. Amirullah I. Total quality management (TQM) application in health care. / I. Amirullah, Suratman, H. Akib // International Journal of Academic Research, 7(1). – 2015. – P. 5–8.
82. Andersson R. Similarities and differences between TQM, sixsigma and lean. / R. Andersson, H. Eriksson, H. Torstensson // The TQM Magazine. – 2006. – 18 (3). – P. 282–296.
83. Arditi D, Total quality management in the construction process. / D. Arditi, H. M. Gunaydin // International Journal of Project Management. – 1997. – 5(4). – P. 235–243.
84. Bachynskiy V. Management accounting and analysis of operational costs in trade under the responsibility centers (text: ua) / V. Bachynskiy // International Relations Review. – 2018. – № 2. – P. 100-113.
85. Conti T. A road map through the fog of quality and organizational assessments / T. Conti // Total Quality Management. – 2002. – 13(8). – P. 1057.

86. Cosma C. Total quality management in Eastern European construction: The paradigm shift / C. Cosma, C. Duvel // *Total Quality Management*. – 1998. – 9(4/5). – P. 38-40.
87. Costa D. B. Benchmarking Initiatives in the Construction Industry: Lessons Learned and Improvement Opportunities / D. B. Costa, C. T. Formoso, M. Kagioglou, L. F. Alarcón, C. H. Caldas // *Journal of Management in Engineering*, – 2006. – 22(4). – P. 158-167.
88. Costa M. M. ISO 9000 as a tool for TQM: a Spanish case study / M. M. Costa, A. R. Lorente // *Quality Management Journal*. – 2004. – 11. – P. 20-30.
89. Dahlgaard J. J. From defect reduction to reduction of waste and customer/stakeholder satisfaction (understanding the new TQM metrology) / J. J. Dahlgaard, S. M. P. Dahlgaard // *Total Quality Management*. – 2002. – 13(8). – P. 1069.
90. Dahlgaard J. J. Quality costs and total quality management / J. J. Dahlgaard, K. Kristensen, G. K. Kanji // *Total Quality Management*. – 1992. – 3(3). – P. 211-221.
91. Delić M. Examining relationships between quality management and organisational performance in transitional economies / M. Delić, V. Radlovački, B. Kamberović, R. Maksimović, M. Pečujlija // *Total Quality Management & Business Excellence*, 2014. – 25(3/4). – P. 367-382.
92. Elghamrawy T. Total quality management implementation in the Egyptian construction industry / T. Elghamrawy, T. Shibayama // *Journal of Management in Engineering*, 2008. – 24(3). – P. 156–161.
93. García-Bernal J. Economic analysis of TQM adoption in the construction sector / J. García-Bernal, N. García-Casarejos // *Total Quality Management & Business Excellence*. – 2014. – 25(3/4), – P. 209–221.
94. Hafeez K. A framework for TQM to achieve business excellence / K. Hafeez, N. Malak, H. Abdelmeguid // *Total Quality Management & Business Excellence*. – 2006. – 17(9). – P. 1213–1229.

95. Hall M. A cost of quality analysis of a building project: towards a complete methodology for design and build / M. Hall, C. Tomkins // *Construction Management and Economics* – 2001. – 19(7). – P. 727-740.
96. Harris F. Modern construction management [7th ed.] / F. Harris, R. McCaffer, F. Edum-Fotwe. – Oxford: Wiley-Blackwell, 2012.
97. Hellard R. B. Total quality in construction projects : achieving profitability with customer satisfaction / R. B. Hellard. – London: Thomas Telford, 1993.
98. Herzallah A. M. Total quality management practices, competitive strategies and financial performance: the case of the Palestinian industrial SMEs. / A. M. Herzallah, L. Gutiérrez-Gutiérrez, J. F. Muñoz Rosas // *Total Quality Management & Business Excellence* – 2014. – 25(5/6). – P.635–649.
99. Jaeger M. Perception of TQM benefits, practices and obstacles / M. Jaeger, D. Adair // *The TQM Journal* – 2016. – 28(2). – P. 317–336.
100. Karim M. A. Relationship between quality certification and financial & nonfinancial performance of organizations / M. A. Karim, M. M. Islam, E. M. Habes // *Journal of Developing Areas*, – 2015. – 49(6). – P. 119-132.
101. Knowles G. Quality Management / G. Knowles; [Electronic text data]. – [S. l.] : Bookboon, 2013. – 236 p.
102. Koh T. Y. Empiricist Framework for TQM Implementation in Construction Companies / T. Y. Koh, S. P. Low // *Journal of Management in Engineering*. – 2010. – 26(3). – P. 133-143.
103. Love P. E. Benchmarking, Benchaction, and Benchlearning: Rework Mitigation in Projects / P. E. Love, J. Smith // *Journal of Management in Engineering*. – 2003. – 19(4), – P. 147-159.
104. McIntyre C. Survey of TQM in construction industry in upper Midwest / C. McIntyre, M. Kischenman // *Journal of Management in Engineering*. – 2000. – 16(5). – P. 67-72.
105. Mohrman S. A. Total Quality Management: Practice and Outcomes in the Largest US Firms / S. A. Mohrman, R. V. Tenkasi, E. E. Lawler, G. E. Ledford // *Employee Relations*. – 1995. – 17(3). – P. 26-41.

106. O'Hanlon T. Quality audits for ISO 9001:2000: Making compliance value-added / T. O'Hanly. – ASQ Quality Press, 2001. – 240 p.
107. Pimentel L. Quality management and a balanced scorecard as supporting frameworks for a new management model and organisational change / L. Pimentel, M. J. Major // Total Quality Management & Business Excellence, 2014. – 25(7/8). P. 763-775.
108. Rumane A. R. Quality Tools for Managing Construction Projects (Industrial Innovation Series) / A. R. Rumane. – CRC Press, 2013.
109. Statement on Management Accounting “Managing Quality Improvements”. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.micpa.com.my/micpamember/hb-management/mp5.pdf>
110. Sui Pheng L. Implementing Total Quality Management in Construction Firms / L. Sui Pheng, J. A. Teo // Journal of Management in Engineering, 2004. – 20(1). – P. 8-15.
111. Teeravaraprug J. Relationship model and supporting activities of JIT, TQM and TPM. Songklanakarin / J. Teeravaraprug, K. Kitiwanwong, N. Sae Tong // Journal of Science & Technology, 2011. – 33(1). – P. 101-106.
112. Tunjic Đ. Ranking of the factors influencing the efficiency and effectiveness of the process quality management system certification according to the external auditors' evaluation / Đ. Tunjic, L. Maglic, Ž. Kondic, M. Kljajin, V. Kondic // Technical Gazette. –2013. – 20(6). – P. 1051-1055.
113. Valmohammadi C. An empirical reseach on the relation between it and TQM practices / C. Valmohammadi // International Journal of Academic Research. – 2011. – 3 (1). – P. 874-880.
114. Watson P. Construction quality management : principles and practice. // P. Watson, T. Howarth, – London: Spon., 2011. – 313 p.
115. Wong A. Total quality management in the construction industry in Hong Kong: A supply chain management perspective / A. Wong, P. Fung // Total Quality Management. – 1999. – 10(2). – P. 199-208.