

Î ÁË²Ê ÆËÒÐÀÒ Í Æ ÆË²ÑÒÛ ÆË ÊËÐ ×Î ÆËË ÕÆËÒÎ Ð ÆÎ ÑËÁÍ ÆÍ Í Æ
ÊÎ Í ÊÏÐÁÍ ÕÎ ÊÏ Î ÆÐÁÁÁÁ Æ²Ï×ËÇÍ ÆÍ Î ÆÎ Æ²ÇÍ ÆÑÓ

Обґрунтовано значення ведення обліку витрат на якість, який надаватиме інформацію про рівень якості процесів та продукції підприємства, рекомендовано його побудову за бізнес-процесами, що дасть змогу швидко реагувати на існуючі та можливі недоліки в ході господарської діяльності суб'єктів господарювання.

The article indicates, that absence of accounting expense on quality is one of main reasons of waste by Ukrainian Enterprises their competitive edges as on internal so on external markets. Basic advantages of accounting of such expenses by business-processes are investigated. The approach of their classification which is adequate modern requirements of management is substantiated.

На сучасному етапі розвитку міжнародної економіки спостерігається тенденція втрати Україною власних позицій у світовому співтоваристві. Це пояснюється насамперед низкою проблем економічного характеру, які з кожним роком все більше загострюються у сфері вітчизняного бізнесу.

Однією з основних постає проблема стабільної втрати українськими суб'єктами господарювання рівня конкурентоспроможності як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках, про що свідчать результати щорічних досліджень міжнародних рейтингових компаній. Для прикладу наведемо офіційні дані Всесвітнього економічного форуму, який систематично проводить оцінювання країн за соціально-економічними параметрами. Рейтинг країн світу за рівнем глобальної конкурентоспроможності оприлюднюється у Звіті про глобальну конкурентоспроможність. Згідно з його даними у 2006–2007 рр. Україна займала 69 місце серед 139 країн світу, у 2007–2008 рр. – 73, у 2008–2009 рр. – 72, у 2009–2010 рр. – 82. Прогноз на 2010–2011 рр. є ще більш невтішним – 89 місце, поряд із такими країнами, як Гамбія та Гондурас [8]. Наведені статистичні дані дають підстави стверджувати про необхідність докорінних змін у стратегії і тактиці управління вітчизняних підприємств.

Основною умовою у боротьбі за перспективу та досягнення конкурентних переваг бізнесу є виробництво продукції високої якості, здатної задовольнити потреби найвимогливішого споживача та сформувати стійку довіру до її виробника. Для виконання цієї умови необхідно налагодити ефективний механізм управління якістю продукції. Проте як показує практика, система якості, сформована на підприємстві, не завжди забезпечує високі економічні результати. Можна визначити щонайменше дві основні причини низької результативності її функціонування, а саме:

– недостатнє розуміння значення створення системи управління якістю вищим керівництвом підприємства, суть якого полягає в тому, що деякі керівники ставлять за мету отримання лише сертифіката якості, який забезпечує істотні переваги сертифікованій продукції на світовому ринку. Питання визначення методик та методології ефективної організації системи якості відсуваються на другий план, а іноді й не розглядаються;

– відсутність обліку витрат на якість чи його невідповідність запитам користувачів. Наслідком цього може бути неможливість ідентифікації понесених витрат на досягнення належної якості продукту, достовірного визначення їхніх фактичних величин. Це позбавляє можливості оцінки даних витрат, визначення ефективності здійснених заходів з управління якістю та пошук "вузьких місць" у роботі підприємства. З огляду на це об'єктивно передумовою створення системи управління якістю, що дасть шанс підприємству підвищити свою незалежність і забезпечити рівноправну участь у міжнародній торгівлі, є наявність правильно побудованої системи обліку витрат на якість.

Облік витрат на якість продукції є об'єктом наукових досліджень, починаючи з 20-х рр. ХХ ст. Проблемам розробки методик та методології такого обліку присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних вчених-економістів. Суттєвий внесок у дослідження на зазначену тематику здійснили Дж. Джуран, В. Фейгенбаум, П. Фридман, П. Алєн, Ф. Кросбі, Т. Накамура, Д. Мацута, М. Карлик, С. Демиденко, М. Шкловський, А. Будищева, Д. Плоткін, М. Рахлін, В. Крет, Е. Скрипко та ін. Вагомі

розробки в сфері досліджень витрат на якість містять стандарти, розроблені як національними, так і міжнародними спеціалізованими організаціями з бухгалтерського обліку. Серед них варто виділити британський національний стандарт BS 6143:1981 "Довідник з ідентифікації та використання витрат, пов'язаних з якістю" та стандарти ISO серії 9000.

Результати аналізу спеціальної літератури дають підстави стверджувати, що на початку XXI ст. розроблені численні підходи обліку витрат на якість, проте існує ряд проблем та неточностей їхнього застосування в практичній діяльності суб'єктів господарювання.

Мета цієї роботи – розроблення методики обліку витрат на якість, адекватну сучасним методам управління. Для її досягнення поставлені такі завдання: визначити базову основу організації обліку витрат на якість, дослідити її переваги та недоліки; зазначити оптимальну структуру витрат на якість, здійснити їхню науково обґрунтовану класифікацію; дослідити результативність системи обліку витрат на якість, показати її вплив на кінцеві результати діяльності.

Облік витрат на якість як важлива складова системи обліку підприємства має повністю відповідати сучасним вимогам управління. Саме тому за концептуальну основу його побудови рекомендуємо використати процесний підхід. Практичне застосування обраного нами підходу передбачає визначення складу бізнес-процесів підприємства, за кожним із яких збиратиметься необхідна інформація. Існує чимало трактувань цього поняття, проте наведемо тлумачення, яке, на наш погляд, найбільш точно розкриває його сутність.

Бізнес-процес – це ланцюжок логічно пов'язаних, повторюваних дій, на основі яких використовуються ресурси підприємства для переробки об'єкта (фізично чи віртуально) з метою досягнення визначених результатів чи продукції для задоволення внутрішніх чи зовнішніх користувачів [1].

Ідентифікація конкретних бізнес-процесів є складною, оскільки базується на повному переосмисленні методики ведення бізнесу. Проте ряд істотних переваг визначають актуальність його застосування. З-поміж них особливої уваги заслуговують такі:

- процеси "розрізають" підприємство горизонтально, перетинаючи всі функціональні підрозділи, і сприяють ліквідації бар'єрів та конкуренції між ними;
- в процесі незадовільного функціонування процесів легко виявити причини відхилень від визначених параметрів;
- управління процесами позбавляє вище керівництво здійснення оперативного управління, що дає йому змогу зосередитися на стратегічних питаннях;
- наявність синергізму, тобто результати одного процесу зумовлюють поліпшення результатів іншого.

Однією з важливих особливостей бізнес-процесів є характерна для них властивість фрактальності, суть якої полягає в тому, що кожна складова бізнес-процесу може за необхідності розглядатися як окремий закінчений бізнес-процес. Звідси випливає, що підприємство самостійно визначає склад процесів, враховуючи особливості діяльності таким чином, щоб забезпечити оптимальну структуру інформаційних потоків на усіх рівнях управління. Приклад можливої структурної схеми бізнес-процесів підприємства подано на рис. 1.

Варто зауважити, що не всі підрозділи підприємства причетні до діяльності окремих бізнес-процесів. Так, наприклад, відділ збуту не має зв'язку із процесом розробки нових та удосконалення існуючих видів продукції. Проте якщо зазначений процес віднести як складову частину процесу виробництва та збуту продукції, такий зв'язок існуватиме. Також можна вказати на пряму залежність між кількістю бізнес-процесів і розмірами суб'єкта господарювання та масштабами його діяльності. Чим більшими вони є, тим більшу кількість процесів доцільно виокремити з метою забезпечення ефективного контролю за їхнім перебігом.

Облікова система, побудована за бізнес-процесами, надаватиме інформацію не лише про результати діяльності підприємства, а й про стан проходження кожного окремого бізнес-процесу. Це дасть змогу оперативно визначити "вузькі місця", що виникають у ході діяльності бізнес-одиниці, а також отримувати своєчасну інформацію про причини їхнього виникнення. Для підтвердження доцільності організації обліку за процесами наведемо приклад із практики, що мав місце на великому м'ясопереробному комбінаті. Директор цього суб'єкта господарювання три роки поспіль отримував премію як керівник найпродуктивнішого сільськогосподарського об'єднання. Показником роботи підприємства було кількість кілограмів м'яса, виготовленого за рік. На четвертий рік комбінат отримав великі збитки, оскільки в наявності не залишилося породистої племінної худоби, яку також переробили на м'ясо для виконання валового планового показника роботи підприємства. Цей приклад яскраво

Облік витрат на якість ...

показує, що підприємство повністю орієнтувалося на результати діяльності, які були протягом трьох років високими, проте увага не приділялася якості процесу вирощування тварин та виробництва. Логіка його проходження була неправильною, що й зумовило значні збитки комбінату.



Рис. 1. Схема можливих бізнес-процесів підприємства

Функціонування системи якості вимагає від обліку підготовки інформації про витрати бізнес-процесів, які за своїм змістом можна віднести до витрат на якість. У цьому випадку мова йдеться навіть не про витрати на якість продукції, а про витрати на якість процесу. Ототожнення витрат на якість продукції із витратами на якість процесу впливає із твердження про те, що підприємство виготовлятиме продукцію високого ґатунку лише за умови відсутності недоліків у проходженні процесів. Отже, об'єктом такого обліку виступатиме як продукція, так і процеси.

Міжнародні стандарти ідентифікують витрати на якість як витрати відповідності та невідповідності процесу заданим параметрам. Така класифікація є похідним аналогом поділу А. Фейгенбауманом витрат на чотири групи: на попередження виникнення дефектів, на оцінку якості продукції та витрати, обумовлені зовнішніми та внутрішніми відмовами. До витрат на відповідність належать внутрішні витрати на досягнення найбільш ефективним способом рівня якості продукції, що відповідатиме визначеним стандартам. Витрати невідповідності включають вартість витрачених ресурсів, пов'язаних із виправленням браку, дефектів та інших невідповідностей продукції стандартам, що виникли внаслідок збою у функціонуванні певних процесів.

Зазначена класифікація витрат відповідає вимогам обліку за процесами, проте пропонуємо в її основу покласти ще один принцип – принцип додаткової вартості. Згідно з цим вважаємо за доцільне витрати поділяти на три групи: основні, що формують додаткову вартість продукту, допоміжні, які забезпечують приріст додаткової вартості продукту й витрати, які не додають вартості продукту. До першої групи слід зарахувати витрати, які формують основу продукції (сировина, матеріали, енергія, праця). Допоміжні витрати, які забезпечують приріст додаткової вартості виробу беруть опосередковану участь у процесі її зростання, тобто їх неможливо пов'язати з процесом створення окремого виробу та формуванням його додаткової вартості, але вони необхідні підприємству для забезпечення належного рівня його діяльності. Витрати, що належать до третьої групи, можна вважати непродуктивними, оскільки вони збільшують собівартість продукції, не надаючи їй при цьому додаткової цінності й знижують прибутки підприємства.

Приклад віднесення витрат на якість до кожної із вказаних груп відображено на рис. 2. Цей перелік є невичерпним й індивідуальним для кожного процесу зокрема.

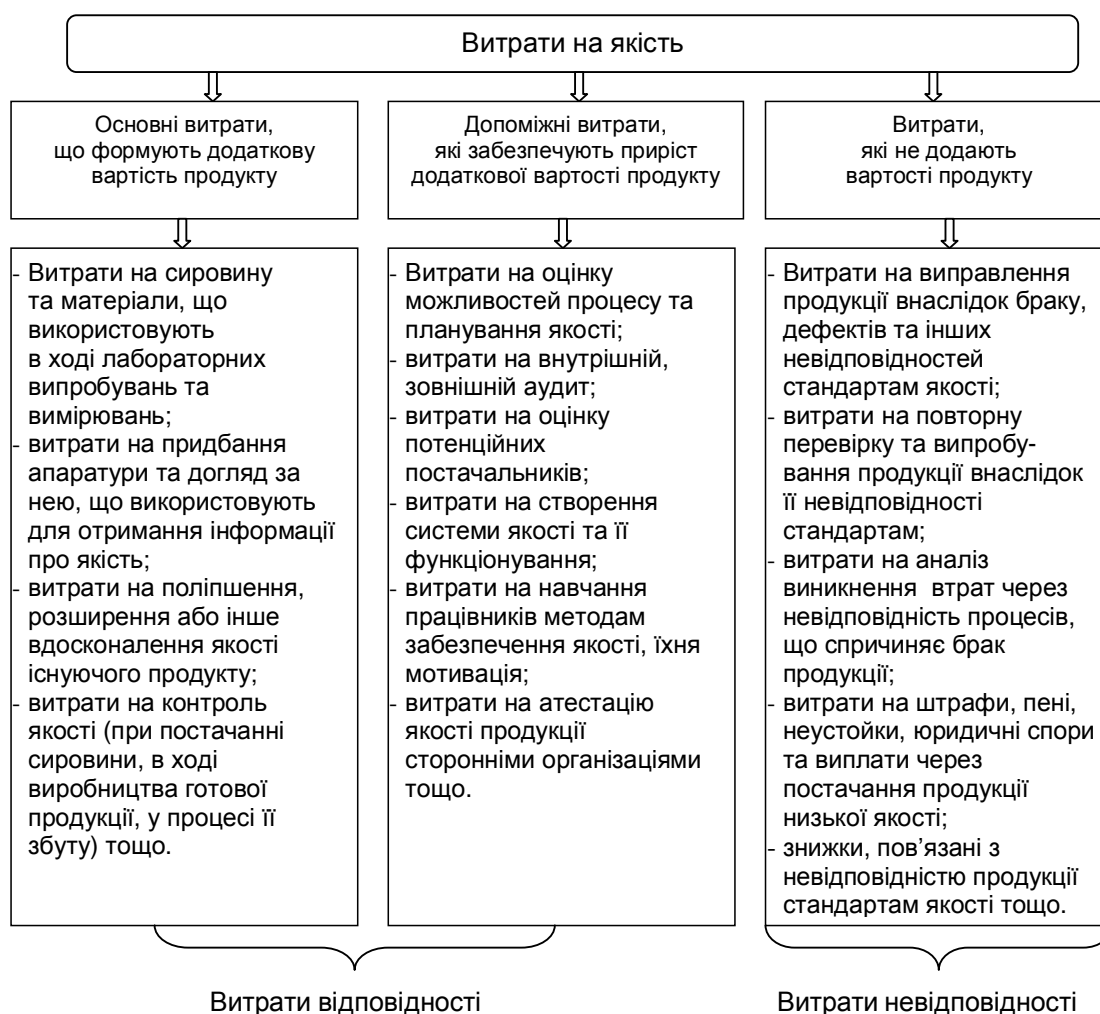


Рис. 2. Класифікація витрат на якість за принципом додаткової вартості

Класифікація витрат на якість за принципом додаткової вартості дасть змогу здійснити функціонально-вартісний аналіз, скоротити витрати невідповідності та забезпечити ефективність тих операцій в процесах, які підвищують цінність продукту, що включає в себе і його якість. Їхній поділ на основні й додаткові, що забезпечують приріст додаткової вартості, здійснюється для визначення питомої ваги управлінських витрат серед інших витрат відповідності та аналізу їхньої доцільності.

Зазначена класифікація дає змогу зрозуміти зміст слів Ф. Кросбі: за якість не платять, а платять за її відсутність. Для його пояснення скористаємося формулою 1.

$$C_{я} = BB + BH + \Pi_{я}, \quad (1)$$

де $C_{я}$ – ціна якості; BB – витрати відповідності; BH – витрати невідповідності; $\Pi_{я}$ – прибуток від якості.

$$BB = OB + DB, \quad (2)$$

де OB – основні витрати, що формують додаткову вартість продукту; DB – допоміжні витрати, які забезпечують приріст додаткової вартості продукту.

Логіка вислову полягає в тому, що в результаті скорочення витрат, які не забезпечують створення доданої вартості, тобто витрат невідповідності, ціна якості знижується, що впливає на зниження собівартості продукції (формула 3).

$$C_{я} \downarrow = BB + BH \downarrow + \Pi_{я}. \quad (3)$$

Якщо ж частину коштів, зекономлених шляхом скорочення витрат невідповідності використати на підвищення якості, тобто збільшити витрати відповідності, то якість продукції зростатиме, а її собівартість залишатиметься незмінною. Прибуток від підвищення рівня якості теж зростатиме, що видно із формули 4.

$$Ц_{я} = \underbrace{BB \uparrow + BH \downarrow}_{\text{}} + П_{я} \uparrow . \quad (4)$$

Це свідчить про результативність процесу регулювання та управління витратами на якість, де система обліку, як основне джерело генерування інформації, посідає центральне місце.

Численні недоліки, пов'язані з неефективним і нераціональним веденням господарської діяльності, зумовили втрату українськими суб'єктами господарювання рівня їхньої конкурентоспроможності. Одним із основних факторів негативного впливу, що послаблює конкурентні переваги вітчизняних підприємств, є низька якість їхньої продукції. Саме тому виникає потреба у формуванні обліку витрат на якість, який забезпечуватиме менеджмент інформацією про рівень якості продукції та перспективи його зростання.

Одним із вдаливих варіантів формування обліку витрат на якість є його організація за бізнес-процесами. Така побудова системи обліку повністю враховує потреби управління та особливості діяльності підприємства, разом із цим вона є гнучкою до можливих змін у процесі ведення господарської діяльності. Її особливістю є можливість надання оперативної інформації про стан проходження бізнес-процесів та фактичні й можливі недоліки у їхньому функціонуванні.

Об'єктом обліку витрат на якість, побудованого на основі бізнес-процесів, виступає як продукція, так і процеси підприємства. Тобто, витрати на якість продукції є тотожними витратам на якість процесів.

Цілком обґрунтованою є класифікація витрат на якість, подана у міжнародному стандарті ISO 9000. Цей стандарт їх поділяє на дві групи: витрати відповідності та невідповідності процесів заданим параметрам. Рекомендуємо в процесі групування витрат взяти до уваги й інший принцип – принцип додаткової вартості. Тоді витрати на якість розподілятимуться на три групи: основні, що формують додаткову вартість продукту, допоміжні, які забезпечують приріст додаткової вартості продукту та витрати, які не додають вартості продукту.

Досягнення якості функціонування процесів дасть змогу скоротити частину витрат невідповідності чи досягнути рівня бездефектного виробництва. За таких умов ціна якості знижуватиметься і підприємство матиме змогу вільно розпоряджатися додатковими фінансовими ресурсами, отриманими в результаті забезпечення високої якості як бізнес-процесів, так і продукції.

Література

1. Андерсен Б. *Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования* / Б. Андерсен. – М. : РИА "Стандарты и качество". – 2003. – 272 с.
2. *Британський стандарт BS 6143:1992 "Руководство по экономике качества. Часть 1. "Модель затрат на процесс"* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.klubok.net/Downloads-req-viewdownload-cid-4.html>
3. *Коттер Дж. Лидерство Мацуситы. Уроки выдающегося предпринимателя XX века / Дж. Коттер.* – М. : Альпина Бизнес Бук, 2007. – 256 с.
4. *Оптимізація бізнес-процесу для глобальної конкуренції* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/cm/cm036.html>
5. *Полховская Т. М. Теория и практика перехода к менеджменту качества по стандартам ИСО 9000:2000 / Т. М. Полховская // Стандарты и качество.* – 2004. – № 7. – С. 35–36.
6. *Рахлин К. М. Методология классификации затрат на качество / К. М. Рахлин, Л. Е. Скрипко // Стандарты и качество.* – 1997. – № 3. – С. 49–52.
7. *Фейгенбаум А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум.* – М. : Экономика, 1986. – 476 с.
8. *The Global Competitiveness Report 2010-2011* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2010-11.pdf.