

ОБЛІК ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ У ФОРМУВАННІ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ВІТЧИЗНЯНОГО БІЗНЕСУ

Високий рівень економічної безпеки підприємства здійснює значний вплив на можливість ведення стійкої й ефективної поточної діяльності суб'єкта господарювання, його здатність до саморозвитку та прогресу на перспективу. Деструктивним чинником в процесі її формування є низька конкурентоспроможність, що виявляється через стабільну втрату суб'єктами вітчизняного бізнесу власної частки ринку, здатності протидіяти конкурентному тиску опонентів, зниження адаптаційних можливостей до змін на ринку та відставання від його вимог. Однією з основних причин появи названих недоліків є низька якість більшості товарів і послуг, тому вважаємо, що формування механізму генерування інформації про фактичні та можливі витрати на якість продукції повинно стати прерогативою вітчизняних підприємств, що реалізується шляхом створення системи обліку, адекватної поставленим вимогам.

Основні наукові дослідження формування та удосконалення обліку витрат на якість продукції проводилися такими вченими як Й. Фейгенбаум, Ф. Кросбі, Т. Накамура, Т. Тагуті, Дж Харрінгтон, М. Пушкар, М. Рахлін, Е. Скрипко, С. Демиденко та ін. Враховуючи значний науковий доробок на зазначену тематику, під впливом постійних змін у сфері економіко-соціальних відносин окремі питання обліку зазначених витрат вимагають додаткового дослідження.

Для одержання ґрунтовних результатів наукової роботи сформульовано такі завдання: проаналізувати основні підходи до класифікації витрат на якість продукції, визначити порядок їх відображення в системі обліку, вказати переваги, недоліки та перспективи його організації на підприємстві, деталізувати практичну значущість використання інформації про витрати на якість в процесі ціноутворення та формування стратегії розвитку вітчизняних суб'єктів господарювання.

Активні наукові дослідження, результатом яких є розробка численних підходів до класифікації та обліку витрат на якість, проводяться майже століття. Перша закінчена концепція обліку таких витрат належить Дж. Джурану, його монографію під назвою «Довідник з управління якістю» можна назвати відправним пунктом досліджень проблем якості. Автор виділив дві групи витрат: на якість конструкції та на якість виробу, які в свою чергу ідентифікують як необхідні та зайві. Згодом японськими економістами було запропоновано іншу концепцію, що передбачала їх поділ на корисні та втрати. Очевидно, що фундаментом такої класифікації були праці Дж. Джурана.

Особливу увагу слід надати дослідженням А.В. Фейгенбаумана, який теж був послідовником вчення Дж Джурана. Зокрема він усі витрати на якість згрупував у дві групи: витрати на контроль та витрати, що виникають через брак виробу[2;138]. У свою чергу, витрати на контроль включають дві підгрупи витрат:

- на попередження випуску продукції незадовільної якості. До даної групи відносять витрати на дослідження і розробки в області якості, на досягнення надійності у використанні й безпеки для життя і здоров'я споживачів продукції, проектно-конструкторські роботи та випробування; аналіз та вибір постачальників якісної сировини, організацію роботи та функціонування служби управління якістю, навчання персоналу з питань якості, проведення гуртків якості тощо.
- на оцінку якості продукції, під якими розуміють витрати на контроль й оцінку якості закупленої сировини та матеріалів, лабораторні вимірювання в області якості, контроль якості в ході виробництва, зберігання та збуту товарів, самоконтроль, внутрішній аудит якості, зовнішній аудит якості, атестацію та сертифікацію продукції, контроль якості в умовах експлуатації продукції тощо.
- Витрати, зумовлені браком виробу, розглядають у двох напрямках:
- витрати через внутрішній брак, складовими яких є витрати на визначення та ліквідацію причин виникнення браку, виправлення браку, дефектів, вартість відходів, що виникли через брак та дефекти, витрати, пов'язані з їх переробкою чи утилізацією, вартість невикористаного браку тощо;
- витрати через зовнішній брак, до яких відносять витрати на виправлення браку та дефектів продукції під час терміну дії гарантії, виправлення браку та дефектів продукції в післягарантійний період, вартість невикористаного браку, повернення неякісної продукції чи її обмін, юридична відповідальність через незадовільну якість продукції, що виникла з вини виробника і ін.

Дана методика класифікації є найбільш поширеною у практичній діяльності суб'єктів господарювання через її універсальність, гнучкість та простоту у застосуванні. На нашу думку, зазначені витрати виникають на всіх етапах ланцюжка створення цінності продукції, тому їх доцільно розглядати і з позиції формування цінності. Тоді вони поділятимуться на витрати, які беруть участь у формуванні цінності продукції та на ті, що не мають відношення до її створення. Витрати, зумовлені виправленням браку не беруть участі у додаванні цінності продукції, тому їх відносять до непродуктивних витрат. Дискусійним є питання сутності витрат на оцінку, зокрема, японські спеціалісти їх відносять до непродуктивних витрат. Проте вважаємо, що особливості господарської діяльності вітчизняних підприємств визначають доцільність віднесення таких витрат до першої групи, оскільки їх відсутність може стати причиною зниження цінності продукції чи збільшення її собівартості.

З метою підвищення оперативності та об'єктивності інформації, можливості визначення «вузьких місць» та ліквідації причин їх виникнення рекомендуємо облік витрат на якість продукції організувати за центрами витрат та сферами відповідальності. За кожним визначеним центром закріплюватиметься відповідальний за збір та узагальнення таких витрат у звіті про витрати на якість, який варто поділити на два блоки. В першому рекомендуємо відображати витрати на контроль якості, в другому – витрати, що виникли через брак. Такий звіт дасть можливість співвіднести продуктивні та непродуктивні витрати, визначити частку витрат на якість серед загальних витрат підприємства, визначити ефективність процесу управління якістю. Також цей звіт варто взяти за основу при використанні методу калькулювання для безперервного удосконалення (kaizen costing), оскільки він показує вартісну оцінку непродуктивних витрат, які потребують постійного зниження. Зазначену методику класифікації витрат на якість можна використовувати для калькулювання витрат за стадіями життєвого циклу продукції, що дасть можливість відслідкувати та знизити витрати, необхідність в яких на певному етапі просування продукції відпала. Це сприятиме зниженню собівартості продукту та продовженню життєздатності підприємства.

Міжнародні стандарти ІСО серії 9000 визначають кардинально протилежний підхід до обліку та калькулювання витрат на якість, зокрема – процесний. Сутність його полягає у виділенні в роботі підприємства бізнес-процесів двох груп: основні (процес розробки продукції, роботи з покупцями, виконання замовлень, обслуговування споживачів) та допоміжні (управління фінансами, персоналом, інформацією та ін.). У складі допоміжних, за необхідності, виділяють бізнес-процеси розвитку, що передбачають дослідження можливості удосконалення роботи поточних процесів, розширення бази матеріально-технічного постачання, розширення зовнішніх зв'язків, стратегічного планування тощо. Кожен бізнес-процес поділяють на центри витрат і сфери відповідальності, що формуються на базі конкретних підрозділів підприємства. До їх компетенції відносять оцінку витрат та складання звіту про результати діяльності процесу. У зазначеному звіті узагальнюють витрати конкретного процесу за двома напрямками: витрати відповідності та невідповідності, які є за своєю сутністю витратами на якість процесу. Приклад таких витрат за окремими бізнес-процесами відображено на рис.1.

Даний підхід до поділу витрат на якість ототожнює поняття «якість продукції» та «якість процесу» керуючись припущенням, що підприємство випускатиме якісну продукцію за мінімальних витрат у випадку успішного та безперебійного функціонування усіх його бізнес-процесів. Інформацію про витрати відповідності та невідповідності бізнес-процесів

Процес матеріально-технічного постачання		Процес управління персоналом	
<u>Витрати відповідності</u> ✓ Витрати на аналіз та вибір постачальників; ✓ витрати на поставку сировини та матеріалів; ✓ витрати на контроль та оцінку якості сировини та матеріалів; ✓ витрати на поставку сировини та матеріалів у виробництво тощо.	<u>Витрати невідповідності</u> ✓ витрати через непередбачувані обставини та збої в процесі постачання; ✓ витрати через постачання сировини та матеріалів неналежної якості; ✓ витрати через псування сировини та матеріалів на підприємстві тощо.	<u>Витрати відповідності</u> ✓ Витрати на пошук працівників у зв'язку з розширенням обсягів діяльності, їх навчання; ✓ витрати на атестацію працівників та підвищення їх кваліфікації; ✓ витрати на організацію дозвілля працівників тощо.	<u>Витрати невідповідності</u> ✓ Витрати на пошук та навчання працівників внаслідок швидкої плинності кадрів; ✓ витрати через нещасні випадки, виробничі травми; ✓ витрати через трудові конфлікти, мітинги, страйки тощо.

Рис.1. витрати відповідності та невідповідності окремих бізнес-процесів

Використовують для оцінки непродуктивних витрат, оперативного визначення місця їх виникнення та розробки заходів щодо їх зниження та ліквідації. Зазначена інформація є також джерелом виявлення кількості бізнес-процесів, що не додають вартості ні продукції, ні самому підприємству, а тому є зайвими.

Отже, у світовій практиці виділяють дві, на наш погляд, найбільш ґрунтовні методики обліку витрат на якість, які характеризуються суттєвими відмінностями, проте мають спільне завдання, що полягає у плануванні, оцінці витрат на якість, та регулюванні їх величини. Інформацію використовують при проведенні політики бережливого виробництва і постійного удосконалення – систематичного та безперервного підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання та конкурентоспроможності на довготривалу перспективу. Як висновок слід зазначити, що обидві методики можуть бути використані в практичній діяльності вітчизняних підприємств. Для суб'єктів господарювання, що працюють за бізнес-процесами, економічно виправданим є використання другого підходу. Проте для підприємств із функціональною організаційною структурою ідеальним є перший варіант обліку витрат на якість.

Література:

1. Серія стандартів ISO 9000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.iso.staratel.com/ISO9000/index.html>
2. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции /А. Фейгенбаум. – М.: Экономика, 1986. –476 с.
3. Харрингтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: сокр. пер. с англ. М. Экономика, 1990. -271с.