



Н. М. Левченко,

д. держ. упр., проф.

І. Ю. Дунець,

Запорізький національний технічний університет

ФІНАНСУВАННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ

Анотація. Розглянуто підходи вітчизняних вчених до трактування поняття «витрати на якість». Дано авторське визначення поняття «витрати на якість готової продукції». Обґрунтовано об’єктивну необхідність організації фінансування та обліку витрат на якість в умовах євроінтеграції. Чітко сформовано принципи та перелік заходів по організації обліку витрат на якість. Запропоновано поетапність процесу організації обліку витрат на якість.

Аннотация. Рассмотрены подходы отечественных ученых к определению понятия «затраты на качество». Дано авторское определение понятия «затраты на качество готовой продукции». Обосновано объективную необходимость организации финансирования и учета затрат на качество в условиях евроинтеграции. Четко сформированы принципы и перечень мероприятий по организации учета затрат на качество. Определена последовательность процесса организации учета затрат на качество.

The summary. Approaches of domestic scientists to treatment of concept «expenses for quality» are considered. Author's definition of concept «expenses for quality of finished goods» is offered. It is proved objective necessity of the organisation of the account of expenses for quality in the conditions of eurointegration. Principles and the list of actions for the organisation of the account of expenses for quality are accurately generated. It is offered sequence of process of the organisation of the account of expenses for quality.

Ключові слова: витрати на якість, організація обліку, заходи по організації обліку, принципи організації обліку, поетапність організації обліку.

Ключевые слова: затраты на качество, организация учета, мероприятия по организации учета, принципы организации учета, последовательность организации учета.

Keywords: expenses for quality, the organisation of the account, action for the account organisation, principles of the organisation of the account, sequence of the organisation of the account.

Актуальність досліджень. В період становлення ринкових відносин Україна розбудовує власну економіку та знаходиться на шляху інтеграції у європростір. Проте проблеми входження України до європейської спільноти можуть бути вирішені лише за умови виходу на ринок конкурентоспроможних вітчизняних товарів.

Одним з визначальних факторів конкурентоспроможності продукції є її якість. Однак на сьогодні питанням забезпечення якості продукції та бухгалтерського обліку витрат, пов’язаних з її забезпеченням, приділяється незначна увага, а ряд аспектів облікового відображення витрат на якість взагалі залишаються недослідженими. Це, в свою чергу, зумовлює виникнення значної кількості нерозв’язаних питань у підприємств, які впроваджують міжнародні стандарти якості.

Аналіз стану досліджень. Значний внесок у вивчення проблеми обліку витрат на якість готової продукції внесли такі вчені А.В. Гличов, Л.Я. Шухгалтер, В.І. Сиськов, Б.Л. Бецман, В.І. Седов, Я.Ш. Котликов, Л.Б. Сульповар, А.І. Улицький, Е.С. Васильєва, П.П. Цимбалів, В.І. Терещенко та ін. Проте, незважаючи на вагомі внески науковців з даного питання, до теперішнього часу залишається невирішеними ряд проблеми, пов’язаних зі складністю визначення терміну «витрати на якість продукції» та організацію їх обліку. Це пов’язано з тим, що на практиці важко відрізнити витрати на забезпечення якості від інших витрат. Існує ряд думок стосовно трактувань терміну «затрати на якість продукції». Одні науковці стверджують, що витрати на якість це втрати, які виникають унаслідок недосягнення 100 % рівня якості. Інші стверджують, що це різницею між рівнем витрат, які очікуються при досягненні відмінних характеристик якості і поточними фактичними затратами.

Отже, до теперішнього часу не сформовано єдиної думки щодо визначення поняття «витрат на якість», тож відповідно і не вжито заходів по організації їх обліку.

Мета статті – уточнити визначення поняття «витрати на якість готової продукції», розглянути заходи та принципи організації їх фінансування та обліку, а також визначити послідовність етапів організації обліку витрат на якість.

Результати досліджень. Якщо поняття «якість» визначалось великими філософами ще в III ст. до н.е., то питання «вартості якості» вперше постало в кінці XIX століття. Це було зумовлено тим, що почали збільшуватись обсяги виробництва продукції, підприємства почали виходити на національні ринки з продукцією масового виробництва, керівники втратили можливість самостійно управляти виробничим процесом, постала необхідність в спеціалістах з виробництва та збуту, консультантах з управління. Проте, тільки в 50–х рр. XX ст. управління витратами на якість сформувалось як самостійний науковий напрям.

Як стверджує Голомскі В.А.: «концепції витрат на якість стають дуже важливою частиною багатьох систем управління і використовуються для того, щоб виявити можливості зменшення витрат та збільшення задоволеності споживачів, а також відстежувати прогрес протягом часу... Системи витрат на якість допомагають встановити пріоритети при виборі проектів покращення якості, аналізувати тренди витрат для того, щоб оптимально перерозподіляти ресурси...» [1].

Слід зауважити, що витрати на якість – це внутрішня економічна основа всієї системи якості, так як їх облік, аналіз та оцінка створюють передумови для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Витрати, пов’язані з забезпеченням та покращенням якості продукції – це витрати, пов’язані з налагодженням на підприємстві системи управління якістю, яка забезпечить високий рівень якості процесів, що виникають на кожному етапі життєвого циклу продукту та виробництвом якісної продукції, відповідно до вимог встановлених стандартами якості та очікувань споживачів, а також втрати внаслідок невідповідності вимогам якості.

Спроба об’єднати відповіді на питання про сутність категорії «витрати на якість», дані вітчизняними вченими, подана в табл. 1.

Таблиця 1.

Підходи вітчизняних вчених до трактування категорії «витрати на якість»	
Автор	Формування поняття «затрати на якість»
Горбашко Е.А. [3, с. 48]	витрати, пов’язані з якістю, є частиною витрат підприємства, що виникають унаслідок невідповідності процесів формування якості їх найефективнішому протіканню, нормативним витратам на процеси і є об’єктом управління системи якості
Морозова-Герасимович Н.А. [9, с. 10].	в поняття затрат на забезпечення якості продукції необхідно включати як затрати на дотримання заданих параметрів якості, так і затрати на підвищення якості, виходячи з того, що без постійної і систематичної дії останніх неможливо зберегти і забезпечити задані її параметри
Наврозова Ю.О. [10, с. 6].	витрати на якість продукції – це усі витрати, які пов’язані з розробкою, упровадженням, забезпеченням і управлінням системою якості, її удосконаленням з метою досягнення в довгостроковій перспективі оптимального рівня якості продукції та послуг
Чернуха І.М, Макаренкова Г.Ю. [17].	під витратами на забезпечення досягнутого рівня якості слід розуміти весь комплекс періодичних витрат підприємства, направлених на випуск безпечної продукції, що має стабільні якісні характеристики в межах прийнятного рівня для даної групи продукції
Канівець А.Н. [7, с. 28].	під витратами, пов’язаними з якістю, розуміється сукупність витрат, які викликані вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості на підприємстві, тобто обумовлені заходами щодо запобігання помилкам, планомірним контролем якості, виправленням помилок всередині і поза фірмою, а також виконанням зовнішніх менеджерських функцій в даній області
Еременко Е.С. [6, с. 4].	витрати на якість – це вартісний вираз використаних в процесі господарської діяльності організації ресурсів з метою досягнення сукупності властивостей продукції, що характеризують її відповідність стандартам, умовам договорів і запитам споживачів

Аналіз наукових публікацій показує, що сформульовані визначення не повною мірою відображають зміст категорії «витрати на якість».

Якість продукції повинна гарантувати споживачу задоволення його запитів, надійність продукції і економію витрат. Ці властивості формуються в процесі всієї відтворювальної діяльності підприємства, на всіх її етапах і у всіх ланках. Разом з тим утворюється вартісна величина продукту, що характеризує ці властивості від планування розробок продукції до її реалізації і післяпродажного обслуговування.

Отже, вважаємо, що під «витратами на якість» варто розуміти витрати на систематично здійснювані заходи і процеси щодо забезпечення і поліпшення якості, необхідні для відповідності продукції вимогам встановлених і передбачуваних потреб споживачів, а також втрати, обумовлені низькою якістю продукції і процесу.

Оскільки витрати на якість є одним з елементів собівартості готової продукції, то виникає потреба у організації їх обліку.

Враховуючи відсутність чіткого нормативного регулювання в Україні витрат на якість, процес організації їх обліку є не простим процесом і вимагає особливої уваги. Хоча такі витрати у тому чи іншому вигляді виникають на будь-якому підприємстві, точної методики їх ідентифікації не існує, тому визначити їх можна лише за допомогою допоміжних розрахунків та виокремлення з поміж інших витрат. В українському законодавстві та П(С)О відсутні будь-які рекомендації одо даного питання, тому кожне підприємство має можливість організовувати облік витрат на якість готової продукції на власний розсуд та відповідно до своїх потреб (табл.2).

Таблиця 2.

Заходи по організації фінансування та обліку витрат на якість

№ п/п	Заходи	Коментар
1	Визначення підрозділу, відповідального за організацію обліку витрат на якість в цілому по підприємству, і призначення відповідальних осіб	Вважаємо за недоцільне організовувати окремий підрозділ, який буде відповідати за організацію обліку витрат, оскільки для підприємства це означатиме додаткові, невиправдні витрати на утримання даного підрозділу. За організацію обліку витрат на якість відповідає бухгалтерська служба / бухгалтер
2	Визначення підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації за окремими елементами витрат, періодичності надання, а також користувачів інформації	Погоджуємось з даними заходами, крім цього необхідно чітко визначити права й обов’язки даних підрозділів (посадових осіб) щодо доступу до даної інформації та її нерозголошення, адже вона становить комерційну таємницю
3	Розробка методів збору, обробки, аналізу і оптимізації витрат	Вважаємо за доцільне додати розробку й пошук резервів на якість зменшення витрат на якість без зміни самої якості продукції
4	Визначення форми звіту, що деталізує витрати на якість; звіт повинен бути складений в одному стилі з іншими видами звітної інформації, повинен бути релевантним цілям бізнесу і давати адресатові достатній обсяг інформації	Необхідно розробити внутрішню документацію та звіти, які фіксуватимуть витрати на якість, виходячи з особливостей діяльності підприємства (вид діяльності, галузь, організаційно-правова форма господарювання)
5	Проведення попереднього вивчення і встановлення попередніх показників для невеликого підрозділу або однієї виробничої лінії для майбутнього застосування; у міру набуття досвіду роботи з системою витрат стане ясно, які категорії і елементи витрат на якість слід додати або виключити	Забезпечити гнучкість коригування показників (елементів) калькуляції витрат на якість

6	Визначення джерел інформації; інформація про витрати на якість, зазвичай, міститься в документації різних підрозділів підприємства. Так, внутрішні витрати унаслідок відмов містяться у фінансових звітах підрозділу, який є причиною відмови, або ж підрозділу, що виконує виправлення	Даний захід вважаємо недоцільно виділяти, оскільки в 2-му заході при визначенні підрозділів, відповідальних за надання оперативної інформації по окремих елементах витрат, які по суті й формують дані джерела інформації
7	Включення питань якості та оцінки витрат на якість складовою частиною у всі схеми навчання та інструктажу; кожен працівник повинен зрозуміти із самого початку економічне значення якості і усвідомити, що досягнення і підтримка репутації за якістю життєвого важливе як для успіху і зростання організації, так і для кожного усередині неї	Вважаємо за необхідне розробку окремого Положення про якість (в т.ч. витрати на якість) та ознайомлення з ним відповідних категорій працівників

При організації обліку витрат на якість готової продукції основними принципами мають стати наступні (табл.3).

Таблиця 3. Основні принципи організації фінансування та обліку витрат на якість готової продукції	
Принципы	Особливості трактування щодо витрат на якість
Своєчасність	Своєчасне надання повної інформації про хід і результати виконання плану по якості, діяльність підприємства необхідні для оперативного управління, контролю і аналізу витрат на якість
Оптимальність	Забезпечення досягнення найкращих результатів облікового процесу витрат на якість з мінімальними витратами коштів, праці та часу на отримання даної інформації
Системний підхід	Дотримання системного підходу, цілісності, всебічності, динамічності, випереджаючого відображення витрат на якість
Ефективна організація роботи облікової служби	Високий рівень організації бухгалтерської служби та роботи облікових працівників, відповідна кваліфікація облікового персоналу в частині обліку витрат на якість
Гнучкість	Здатність і швидкість пристосування до нових вимог, що висуюються до бухгалтерського обліку витрат на якість, звітності, калькулювання витрат на якість
Безперервність	Своєчасність, впорядкованість записів з точки зору їх хронологічної послідовності; їх повнота, всебічність, точність, безперервність, економічність, наочність відображення в обліку витрат на якість
Прогресивність	Допущення впровадження нових рішень, якщо проведені раніше дослідження не довели на практиці їх доречність і необхідність впровадження принципових змін в організації бухгалтерського обліку витрат на якість на підприємстві одразу після ґрунтового практичного випробування і перепідготовки персоналу.

З метою підвищення ефективності діяльності підприємства та можливості прийняття управлінським персоналом обґрунтованих та ефективних рішень пропонуємо процес організації обліку витрат на якість здійснювати у наступній послідовності (рис. 1).

Розглянемо детальніше кожен з наведених етапів на рис.1 з метою більш детальної їх характеристики.

1. Встановлення завдань обліку витрат на якість. Для задоволення загальних потреб зацікавлених користувачів в управлінському обліку формується інформація про витрати на якість поточного і стратегічного характеру за напрямками політики в області якості, за ланками ланцюжка цінностей, а також про вигоди (прибуток) від впровадження заходів щодо вдосконалення якості.

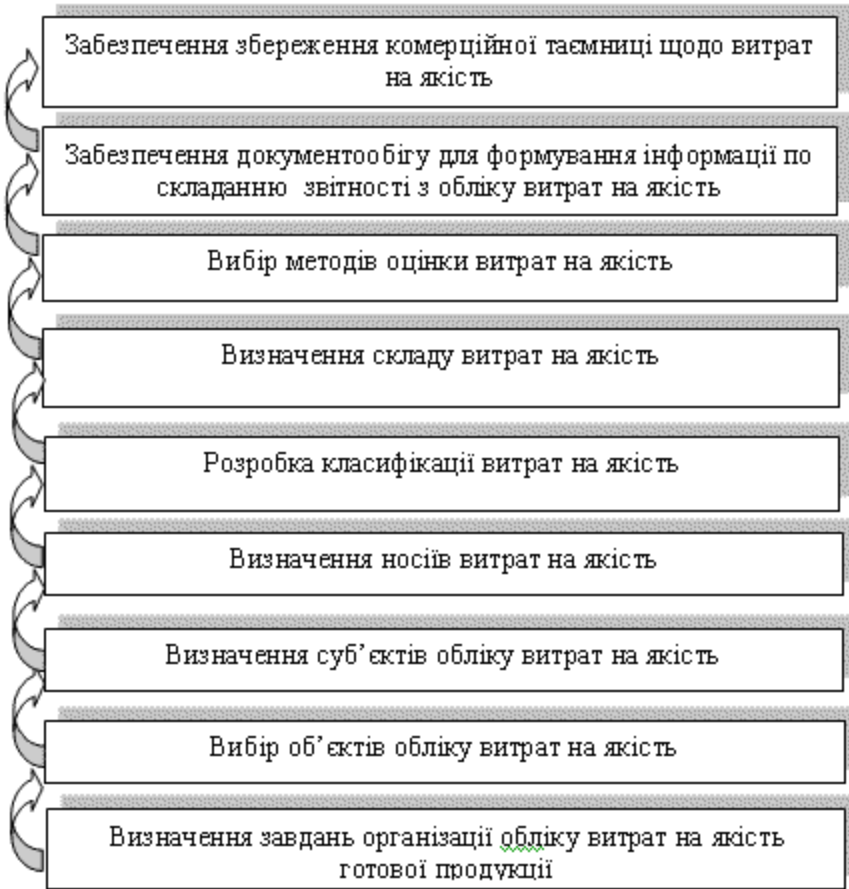


Рис. 1. Процес організації обліку витрат на якість готової продукції

2. Вибір об’єктів обліку витрат на якість. Об’єктами обліку витрат на якість є процеси підприємства та витрати, які з’являються на кожному з них. На цьому етапі досить важливим є розподіл витрат на конформні та неконформні. Такий підхід полегшує організацію обліку витрат на якість, з одного боку, а з іншого боку, дозволяє ранжирувати процеси за значущістю, з погляду участі в створенні додаткових цінностей в ланцюжку цінностей.

3. Визначення суб’єктів, які причетні до організації бухгалтерського обліку витрат на якість. Для досягнення оптимального результату від організації обліку витрат на якість на рівні окремого суб’єкту господарювання необхідно виходити з особливостей його діяльності, організаційної структури та завдань, які ставить власник перед відповідними суб’єктами. Вважаємо, що для забезпечення створення системи суцільного управління якістю недоцільно створювати окремий структурний підрозділ або вводити до штату окремого працівника, який би відповідав за забезпечення та управління якістю продукції. Оскільки для підприємства це означатиме додаткові витрат на утримання, оплату праці таких працівників (підрозділу). Для ефективного управління якістю, зокрема витратами на якість, потрібно налагодити дієву систему контролю й звітування усіх причетних до даного питання підрозділів та працівників. Тобто для досягнення позитивних результатів від впровадження системи якості потрібно залучити усіх працівників підприємства, звичайно, в межах їх посадових обов’язків.

4. Вибір носіїв витрат. Варто зазначити, що досить складно знайти універсальний носій витрат, який можна було б використовувати для всіх бізнес процесів. Вибір фактора витрат – досить відповідальне завдання, вирішення якого впливає на:

- трудомісткість обліку і розподіл витрат, в тому числі витрат на забезпечення якості, за видами продукції, відповідно, і на собівартість облікового процесу;
- точність розподілу витрат за видами продукції, відповідно, на якість та ціну рішень, що приймаються, в тому числі і в галузі управління якістю продукції певного виду [1].

5. Розробка класифікації витрат на якість. Доцільно всі витрати на якість розбити на три групи: витрати на оцінку, витрати на забезпечення та витрати на покращення. Крім того, вважаємо, що всі витрати, що здійснюють вплив на покращення споживчих властивостей виробів, в плануванні та обліку, перш за все слід розділити на дві групи: витрати на забезпечення необхідного (запланованого) рівня якості, передбачені технічними умовами і стандартами, і витрати на підвищення якості продукції понад технічні умови і стандарти. Кожен з цих факторів є взаємозалежним один від одного. Такий поділ витрат необхідний, оскільки вони мають різну економічну природу.

6. Визначення складу витрат на якість. На цьому етапі визначається перелік елементів витрат на якість, які відносяться до діяльності підприємства на основі вибраної класифікації. Цікаву ідею висловлюють автори, які пропонують певним чином назвати обрані елементи витрат на якість і позначити їх через кодові символи. Погоджуємось з цим, вважаючи, що подібне кодування користуватися та розуміти даний процес. Дане кодування розробляється, виходячи із специфіки діяльності підприємства (галузі, виду діяльності, номенклатури виробів тощо).

Як вже зазначалося раніше, законодавчо розробленої класифікації та складових витрат на якість на сьогодні не існує, тому підприємству необхідно самостійно розробляти найбільш прийнятні для нього класифікації чи елементи калькуляції, пов’язані з якістю продукції. Дана класифікація має бути затверджена керівником та закріплена в Наказі про облікову політику в розділі щодо обліку витрат на якість (для малих та середніх підприємств) або в Положенні про витрати на якість (для великих підприємств).

Варто зауважити, що досить часто можуть траплятися випадки, при яких віднесення того чи іншого елемента витрат до певної класифікаційної групи є досить складним завданням, оскільки він за своїми характеристиками може належати до кількох видів витрат. У такому випадку управлінський персонал може віднести такі елементи витрат до будь-якого з видів класифікації в залежності від розробленої компанією стратегії. Це твердження особливо справедливе, коли витрати на повсякденні обов'язки того чи іншого виконавця потрапляють в різні категорії. В цьому випадку компанія повинна сама вирішити, чи варто враховувати витрати, пов'язані з роботою, цілком як витрати на оцінку і контроль якості або виділяти з них внутрішні втрати від дефектів (пошук несправностей і повторні випробування) для окремого обліку. Рішення залежить від того, наскільки ця складова витрат важлива для досягнення цілей програми за впровадження якості, але у будь-якому випадку забезпечення однорідності зібраних даних важливе для їх класифікації. Для уникнення подібних ситуацій невизначеності віднесення того чи іншого виду витрат до відповідної класифікаційної групи на підприємстві може бути розроблене Положення про витрати на якість, яке буде містити нормативно затверджений перелік витрат з їх відповідною класифікацією та присвоєним кодом.

7. Вибір методів оцінки витрат на якість. В даний час найбільш розповсюдженими є наступні методи оцінки витрат на якість, які ґрунтуються на положеннях Британського стандарту BS 6143:1992 «Керівництво по економіці якості»:

- 1) з групуванням на попереджувальні витрати, на контроль і усунення дефектів;
- 2) з групуванням на відповідність і усунення невідповідності.

Перший метод на сьогоднішній день може застосовуватися промисловими підприємствами для оцінки витрат на забезпечення якості продукції, що випускається. Другий підхід використовуватися в будь-якій сфері діяльності при оцінці витрат на забезпечення якості бізнес-процесів.

У відповідності з вибраним методом інформація з витрат на якість може бути виявлена шляхом введення комплексної системи внутрішньофірмового управлінського обліку.

8. Забезпечення документообігу для формування інформації по складанню звітності з обліку витрат на якість. Кожне підприємство безперервно здійснює визначену діяльність, що складається з господарських процесів, операцій і фактів господарського життя. І обов’язковою умовою для їх відображення є документальне оформлення та вартісне відображення в фінансовій звітності підприємства..

9. Забезпечення збереження комерційної таємниці. На підприємстві шляхом розробки відповідної системи обмеженого доступу до облікової інформації щодо витрат на якість, мають бути вжиті заходи щодо забезпечення безпеки облікової інформації, що дозволить підприємству реалізувати свої конкурентні переваги в умовах ринкових відносин.

Всі розглянуті нами етапи та їх основні положення повинні бути нормативно закріплені в обліковій політиці підприємства, а саме в Наказі про облікову політику, в якому повинен міститися й розділ щодо обліку витрат на якість або розроблене окреме Положення про витрати на якість. Для малих та середніх підприємств не є доцільним створення окремого Положення про витрати на якість, для них достатнім буде включення до Наказу про облікову політику даних елементів, запропонованих в табл. 2. Для великих підприємств, які мають значні обсяги реалізації та орієнтуються на збільшення своєї ринкової частки шляхом підвищення якості продукції та здобуття на цій основі конкурентних переваг, доцільним є розробка та затвердження окремого Положення про витрати на якість, де буде зібрана вся інформація як облікового, так і загального управлінського спрямування щодо витрат на якість.

Вважаємо, що саме така послідовність етапів організації обліку витрат на якість є найбільш оптимальною й логічною при калькулюванні витрат на якість та при впровадженні на підприємстві системи суцільного управління якістю готової продукції підприємства (рис.2).

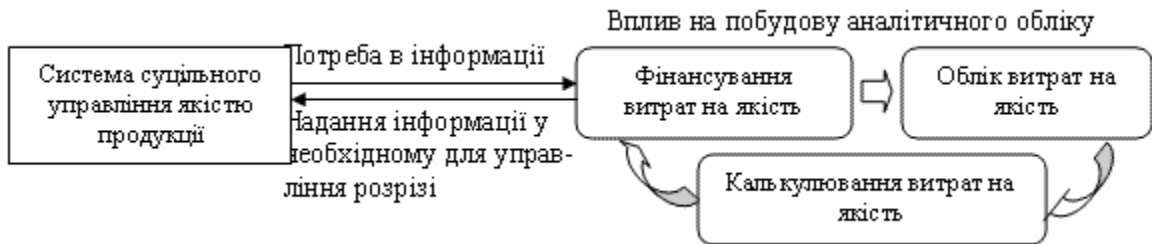


Рис. 2. Взаємозв’язок фінансування, обліку та калькулювання витрат на якість з потребами управління

Висновки. Практика останніх років доводить, що існуючий рівень організації обліку не здатний задовольнити всі вимоги щодо обліку витрат на якість продукції та надати необхідну інформацію у повному обсязі. Тому кожне підприємство, яке має на меті впровадити систему суцільного управління якістю готової продукції повинно розробити власну систему заходів по організації фінансування, обліку та калькулюванні витрат на якість, що в свою чергу сприятиме підвищенню якості продукції, рівню її конкурентоспроможності та ефективності діяльності підприємства в цілому. Оскільки від величини витрат залежить прибутковість підприємства, то ефективне управління витратами і, зокрема, витратами на якість, яке передбачає мінімізацію їхньої загальної величини є надзвичайно важливим. Тож, систему управління витратами на якість потрібно впроваджувати на комплексній основі, забезпечуючи взаємозалежне вирішення поставлених завдань.

Список використаних джерел

1. 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.
2. Бутинець Ф.Ф.Організація бухгалтерського обліку навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун. – Житомир: ЖІТІ, 2001 р. – 576 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов: [підручник]. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
4. Мишин Ю.А. Управленческий учет управление затратами и результатами производственной деятельности: [монография] / Ю.А. Мишин – М.: Издательство “Дело и сервис”, 2002. – 176 с.
5. Нападowska Л.В. Управлінський облік: [підруч. для вищ. навч. закл.] /

