

УДК 338.45

Андросюк Л. А., аспірантка (НТУУ «Київський політехнічний інститут»)

ПРОБЛЕМА ВИЗНАЧЕННЯ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПОЛІГРАФІЧНОЇ ГАЛУЗІ

В статті проаналізовано основні підходи до класифікації та структури витрат на якість промислового підприємства, висвітлено авторський підхід до досліджуваного питання. Для обраних поліграфічних підприємств розраховано ефект в результаті заходів з підвищення ефективності управління якістю.

Ключові слова: класифікація, структура витрат, промислове підприємство, управління якістю.

Однією з найважливіших передумов вдосконалення управління якістю є визначення системи показників оцінки витрат на якість. Використання подібних показників дозволяє виконати економічну оцінку доцільності підвищення якості продукції, тобто планувати як необхідність задоволення конкретних потреб споживачів, технічних можливостей поліпшення параметрів якості, так і динаміку зміни економічних результатів підприємства.

Питання управління витратами на забезпечення якості досліджувались такими вченими, як А. Фейгенбаум, Д. Джуран, К. Ісікава, М. Шаповал, С. Ільєнкова, М. Ганнаба, Л. Ткачук, Г. Коца та ін. Разом з тим, проблема оцінки та оптимізації витрат на якість залишаються недостатньо висвітленими, особливо для підприємств поліграфічної галузі.

Аналіз показав, що питання змісту, класифікації та оцінки витрат на якість у системі управління якістю трактується досить неоднозначно, і тому питання систематизації та методичного обґрунтування кількісного оцінювання витрат на якість на основі можливості їх подальшої оптимізації залишається актуальним. Основні складнощі мають методологічний та методичний зміст, оскільки подібні витрати є досить різномірними, і часто на підприємствах не ведеться їх окремий облік, що ускладнює отримання відповідної інформації для аналізу, а виявлення окремих частин витрат потребують спеціальних досліджень.

Основною метою статті є аналіз основних підходів до класифікації та оцінки витрат на якість та розробка власного підходу до аналізу-

ваного питання, враховуючи специфіку діяльності поліграфічних підприємств.

Організація обліку та аналізу витрат на якість забезпечує більш не тільки детальну інформацію про ситуацію на підприємстві для керівництва, але і критерії для прийняття управлінських рішень, зокрема дозволяє встановити розподілення обов'язків підрозділів підприємства при визначенні витрат, що забезпечують якість на різних етапах виробництва [1]. Витрати на якість промислової продукції формуються в процесі діяльності підприємства і створення вартісної величини продукції, а саме планування розробки продукції, конструювання продукції, підготовки виробництва, постачання, виробництва та контролю продукції, збуту й обслуговування [2]. Витрати на якість будуть виправдані в тому випадку, якщо ефект від більш якісної продукції перевищуватиме витрати на забезпечення підвищеного рівня якості. Тому витрати на якість є необхідною складовою в розрахунках економічної ефективності роботи підприємства.

Основними методами класифікації та управління витратами є PAF та японський методи. Основою першого методу визначення витрат на якість є класифікація А. Фейгенбаума. Об'єктом обліку та калькуляції в даному випадку є види витрат, які поділяються на витрати, що є результатом внутрішньої господарської та зовнішньої діяльності: витрати на попередження дефектів; витрати на оцінку рівня якості; втрати від браку. При цьому, витрати на профілактику та оцінку вважаються виробничими, тоді як внутрішні втрати внаслідок дефектів вважаються збитками.

В основі класифікації згідно японського методу лежить принцип корисності витрат для управлінської діяльності, який ділить їх на 2 групи: позитивні витрати та негативні витрати. При цьому, позитивними будуть вважатись всі витрати на якість, спрямовані на попередження виникнення дефектів та невідповідностей, а всі решта витрат повинні бути класифіковані як негативні (а саме: витрати на проведення оцінки та гарантії якості та втрати через невідповідність). Відмінність даного підходу від попереднього полягає в тому, що якщо всі процеси розроблені, налагоджені та функціонують так як треба, то поява неякісної продукції (або дефектної) виключена; і контроль продукції в такому випадку стає зайвим, а відповідно і витрати на нього слід відносити до збитків (недоотриманого прибутку).

Вітчизняними дослідниками наводяться схожі в цілому схеми за функціонально-процесними ознаками [3, С. 181, 4, С. 108]. Так, на думку Ганаби М. [4, С. 108-113], результат роботи підприємства та його становище на ринку залежить від двох базових складових: якість цілі

(визнання цілей якості як максимальної цінності для споживача) та якість виконання (зниження дефектності продукції). Подібної думки дотримуються у своїх дослідженнях і Ткачук Л., Морозова-Герасимович Н., Коца Г., Джерелюк Ю. та ін., які досліджують проблему аналізу та управління витратами на підприємствах України.

Як показали результати досліджень українських вчених, обсяги, структура і динаміка витрат, пов'язаних з підтриманням якості на різних підприємствах істотно різняться в силу специфіки виробничої спеціалізації. Так, зокрема, є непрямі посилання на те, що частка витрат на якість на промислових підприємствах може коливатись в діапазоні від 5 до 25% від загальних витрат [3, С. 135-160]. За іншими даними [5, С. 104-115], цей показник перебуває у діапазоні від 3-4% до 27-32%. Разом з тим, основним, на нашу думку, є те, що було доведене існування зв'язку між такими витратами та як галузевими особливостями, так і ефективністю менеджменту на підприємствах загалом, та управління якістю продукції зокрема. Все це підкреслює те, що питання оптимізації витрат на якість повинно розглядатись з позицій загального стратегічного розвитку підприємств.

В процесі здійснення власних досліджень виникли супутні уточнення і поправки, які не змінюючи підхід в цілому, все ж таки вносять істотні правки в аналітичний процес визначення самих витрат на якість. В результаті нами були виділені наступні групи витрат на якість:

- 1) стратегічні витрати на якість – ототожнювалися з перспективними витратами, пов'язаними з вдосконаленням самої системи управління якістю продукції, тобто саме від їх динаміки і структури значною мірою залежить якість продукції;
- 2) поточні витрати на оцінку рівня якості – витрати на контроль і випробування, перевірку діяльності із забезпечення якості;
- 3) реальні втрати від недостатньої якості – включають витрати на перероблення продукції, втрати внаслідок зниження сортності, внаслідок реклаमाцій та як результат відповідальності за якість від позовів і судових процесів.

Запропоновані уточнення впливають із галузевих особливостей поліграфічних підприємств, а також специфіки вітчизняних підприємств в цілому і є корисними безпосередньо в прикладних дослідженнях, а саме – при обчисленні витрат на якість на поліграфічних підприємствах при реалізації управлінських рішень, спрямованих на зростання якості продукції.

У дослідженні нами була проаналізована структура витрат на якість на поліграфічних підприємствах України, а також розрахована економія у грошовому вираженні, яка отримана в результаті вдосконалення

структури витрат на якість за формулою

$$E = (C_i'' - C_i') \cdot V_{зя} \quad (1)$$

де C_i'' – частка втрат через недосконалу продукцію (брак) після реалізації програми підвищення якості, %;

C_i' – частка втрат через недосконалу продукцію (брак) до реалізації програми підвищення якості, %;

$V_{зя}$ – загальні витрати на якість продукції, грн.

Відзначимо, що економія буде досягатись в разі перевищення темпів зменшення втрат від браку над темпами збільшення витрат на попереджувальні заходи. Принципово можливими є два сценарії розвитку підприємства на основі реалізації програм підвищення та підтримки якості: екстенсивний – супроводжується відносним зростанням витрат на якість у загальній структурі витрат підприємства, проте отриманий економічний ефект є меншим ніж розмір зростання витрат на якість; інтенсивний – отримані економічні вигоди дозволяють усталено збільшувати окупність витрат на якість продукції.

Оптимальна модель управління витратами на якість, а звідси і стратегічні перспективи розвитку підприємства, пов'язані в першу чергу з випереджаючою окупністю витрат на якість. Водночас інтенсифікація витрат на якість може досягатись, на нашу думку, перш за все на основі вдосконалення структури подібних витрат. Виходячи з авторського підходу до диференціації витрат на якість продукції, перспективи удосконалення полягають у зменшенні прямих та опосередкованих витрат, пов'язаних із браком та дефектами, зменшенням витрат на оцінку якості та водночас зростання частки витрат на попереджувальні заходи, які і обумовлюють стратегічний напрям розвитку якості і які складаються з витрат на планування якості, модернізацію відповідних засобів контролю, інтеграцію та кооперацію з постачальниками, навчання персоналу тощо. При цьому особлива роль належить показнику витрат на якість інноваційного характеру, який являє собою відокремлену статтю витрат на якість у загальній структурі відповідних витрат, на які припадає реалізація будь-яких заходів в рамках реалізації програм якості, які є новими для підприємства.

Витрати на якість досліджувались на базі наступних поліграфічних підприємств: ПАТ «Харківська книжкова фабрика «Глобус» (м. Харків); ПАТ «Укрпластик» (м. Київ); ПАТ «Кераміст» (м. Запоріжжя). Результати аналізу наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Витрати на якість на підприємствах-об'єктах дослідження

| Роки | Витрати на якість | | Структура витрат на якість, % | | |
|--|-------------------|-----------------------|-------------------------------|----------------------------------|--|
| | тис.грн | у структурі витрат, % | стратегічні витрати на якість | поточні витрати на оцінку якості | втрати від недостатньої якості продукції (браку, тощо) |
| ПАТ «ХКФ «Глобус» | | | | | |
| 2005 | 746,72 | 3,25 | 1,80 | 11,45 | 86,75 |
| 2008 | 1278,12 | 2,87 | 2,03 | 7,92 | 90,05 |
| 2009 | 1463,36 | 3,45 | 3,44 | 4,52 | 92,04 |
| 2010 | 2760,44 | 5,16* | 1,02 | 3,59 | <u>95,39**</u> |
| 2011 | 1451,19 | 3,34 | 3,88 | 6,73 | 89,39 |
| ПАТ «Укрпластик» | | | | | |
| 2005 | 10965,32 | 3,96* | 0,04 | 1,21 | <u>98,75**</u> |
| 2008 | 7310,25 | 1,48 | 1,47 | 2,98 | 95,55 |
| 2009 | 18501,41 | 2,80 | 0,33 | 1,97 | 97,70 |
| 2010 | 18891,05 | 2,24 | 0,69 | 1,86 | 97,45 |
| 2011 | 16036,75 | 1,70 | 1,14 | 2,13 | 96,73 |
| ПАТ "Кераміст" | | | | | |
| 2005 | 179,22 | 1,36 | 12,81 | 21,28 | 65,91 |
| 2008 | 941,23 | 2,00 | 1,40 | 13,20 | 85,40 |
| 2009 | 1248,77 | 2,41* | 1,19 | 10,11 | <u>88,70**</u> |
| 2010 | 307,33 | 0,62 | 23,81 | 22,80 | 53,39 |
| 2011 | 581,49 | 1,09 | 13,66 | 11,32 | 75,02 |
| <p>5,80* - найвища частка витрат на якість у загальній структурі витрат за аналізований період на підприємстві, %</p> <p>98,19** - найбільша частка витрат від неякісної продукції в загальній структурі витрат на якість, %</p> | | | | | |

Дані таблиці 1 показують, що частка витрат на якість в загальній структурі витрат коливається в межах 2,41-5,80% і загалом знаходиться в допустимих для галузі межах. Проте, основну частину цих витрат складають втрати від неякісної продукції від 88,70% до 98,75%, а в середньому – 93,33%, що є дуже високим показником. Негативною є і низька частка стратегічних витрат на якість, зокрема простежується залежність – чим нижчими є витрати на розвиток якості, тим вищими є втрати від браку. Тобто останні можна розглядати як резерв зменшення загальних витрат загалом, зокрема як ефект від підвищення ефекти-

вності управління якістю. Вважатимемо, що в період, коли частка втрат від неякісної продукції була найменшою, то ефективність заходів з управління якістю була найвищою, і навпаки.

Таблиця 2

Економія витрат в результаті заходів з підвищення ефективності управління якістю

| Підприємство | Витрати на якість у періоді з мін Чвт, тис. грн | Частка втрат від неякісної продукції, % | | Економія за рахунок зменшення втрат від неякісної продукції, тис. грн |
|--------------------|---|---|-------|---|
| | | мін | макс | |
| ДВ "Преса України" | 1272,47 | 93,56 | 98,19 | 59,04 |
| ПАТ "Укрпластик" | 5536,65 | 95,45 | 98,75 | 182,68 |
| ПАТ "Кераміст" | 307,33 | 53,39 | 88,70 | 108,52 |

Отримані дані свідчать, що за рахунок підвищення ефективності управління якістю на підприємствах вивільняються значні суми коштів. Відзначимо, що при цьому поза увагою залишається опосередкований ефект, який полягає у зростанні обсягів реалізації, ефективності функціонування, покращення ділової репутації підприємства на ринку, тощо. Зокрема, на ПАТ «Укрпластик» часто у зв'язку з появою бракованої продукції затримують виплату заробітної праці не тільки робітникам, але й всьому персоналу, що посилює соціальну напругу на підприємстві. Тому зменшення рівня браку позитивно сприятиме покращенню соціального клімату у колективі. Вважаємо, що в основі різних напрямів розвитку на досліджуваних підприємствах лежить філософія побудови витратної політики, що реалізовується у характері оптимізації динаміки та структури витрат на якість продукції та витрат загалом, що підтверджує важливість аналізу витрат підприємства, зокрема витрат на якість.

Таким чином, проведений аналіз показав, що існує цілий ряд підходів до визначення складу та структури витрат на забезпечення якості. З врахуванням специфіки галузі автором визначено наступну структуру аналізованих витрат: стратегічні витрати на якість, поточні витрати на оцінку якості та втрати від недостатньої якості продукції.

На більшості підприємств витрати на якість пов'язані в першу чергу з втратами від неякісної продукції (браку) і лише незначну частку складають витрати на розвиток якості. В результаті аналізу було виявлено обернено пропорційну залежність між витратами на попередження якості та сумою втрат від браку. Разом з тим слід брати до уваги

масштаби та спеціалізацію поліграфічних підприємств, так частка браку на книжкових виробництвах завжди є вищою, ніж на підприємствах, що випускають паперово-білову продукцію, так само як і на підприємствах, що спеціалізуються на випуску багатофарбової продукції. Разом з тим подібні втрати від браку можна розглядати як резерв зменшення загальних витрат підприємства, зокрема на аналізованих поліграфічних підприємствах України подібна економія може досягати 180 тис. грн.

1. Ильенкова С. Д. Управление качеством: учебник для студентов вузов, обучающихся специальностям экономики и управления / С. Д. Ильенкова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-ДАНА, 2009. – 352 с. **2.** Адлер Ю. От затрат на качество – к управлению затратами / Ю. Адлер, С. Шепетова // Методы менеджмента качества. – 2006. – № 4. – С. 42-47. **3.** Шаповал М. І. Менеджмент якості : підручник / М. І. Шаповал. – К. : Т-во «Знання», 2008. – 475 с. **4.** Ганаба М. Д. Якість як основний критерій виробництва конкурентоспроможної продукції / М. Д. Ганаба // Економіка АПК. – 2006. – № 9. – С. 108-113. **5.** Мороз О. В. Організаційно-економічні фактори управління якістю на підприємствах : монографія / О. В. Мороз, Л. М. Ткачук. – Вінниця: Універсум-Вінниця, 2005. – 137 с.

Рецензент: д.е.н., професор Левицька С. О. (НУВГП)