

УДК 657.1

Луцюк І.В. , асистент

Національний університет «Львівська політехніка»

## **ВИТРАТИ НА ЯКІСТЬ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ УПРАВЛІННЯ ТА ОБЛІКУ**

У статті розглядаються підходи до класифікації витрат на якість та визначення їх складу в межах класифікаційних груп. Досліджено оцінювання в бухгалтерському обліку витрат на якість залежно від їх виду.

Ключові слова: якість, витрати на якість, бракована продукція, класифікація.

Lutsiuk I.

## **QUALITY COSTS AND THEIR CLASSIFICATION FOR MANAGEMENT AND ACCOUNTING**

The article discusses approaches to the classification of quality costs and determining their composition within classification groups. Estimation quality costs in the accounting records depending on their kind is examined.

Key words: quality, quality costs, spoiled goods, classification.

Луцюк И.В.

## **РАСХОДЫ НА КАЧЕСТВО И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ ДЛЯ НУЖД УПРАВЛЕНИЯ И УЧЕТА**

В статье рассматриваются подходы к классификации затрат на качество и определение их состава в разрезе классификационных групп. Исследовано оценивание в бухгалтерском учете затрат на качество в зависимости от их вида.

Ключевые слова: качество, затраты на качество, бракованная продукция, классификация.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням.** Для суб'єктів господарювання необхідною умовою успішного функціонування на ринку є забезпечення високого рівня конкурентоспроможності. Одним з найважливіших факторів конкурентоспроможності є належна якість продукції та наданих послуг.

Сьогодні широкого застосування набули міжнародні стандарти управління якістю серії ISO:9000, розроблені Міжнародною

організацією із стандартизації (International Organization for Standardization). Ці стандарти застосовують і в Україні як ДСТУ ISO 9001:2009. Кабінетом міністрів України затверджено план заходів щодо реалізації Концепції державної політики у сфері управління якістю продукції (товарів, робіт, послуг), яким передбачено сприяння створенню та сертифікації на підприємствах систем управління якістю та довідкам відповідно до вимог стандартів ISO серій 9000 і 14000, а також Концепції загального управління якістю (TQM) [10]. Сертифікація систем управління якістю активно проводиться у харчовій, будівельній, легкій, хімічній, електротехнічній, машинобудівній та інших галузях промисловості.

Ефективне управління якістю неможливе без належної інформаційної бази. Від достовірності та точності інформації, сформованої у системі бухгалтерського обліку безпосередньо залежить прийняття управлінських рішень. З огляду на вищезазначене, питання обліково-аналітичного забезпечення управління якістю є актуальним.

**Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми.** Проблеми управління якістю знайшли відображення у численних працях зарубіжних та вітчизняних вчених: А. Фейгенбаума [14], Д. Джурана [3], Є. Карлика [5], Ф. Кросбі [7], М. Самогородської [12], Т. Харламової [15], В. Кислицина [6], В. Павлова [8] та ін. Питання обліку витрат на якість досліджували Бурдін Ю.С. [2], Пархоменко В.М. [9], Тимрієнко І. Ю. [13], Пономарьов С.В. [11] та ін.

Проте у працях вітчизняних та зарубіжних науковців недостатньо уваги приділено питанням облікового забезпечення управління витратами на якість, потребують уточнення складові витрат на якість та їх оцінювання в системі бухгалтерського обліку.

**Цілі статті.** Метою статті є дослідження підходів до класифікації витрат на якість для цілей управління та обліку, визначення складу витрат на якість в межах класифікаційних груп.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Існуюча на вітчизняних підприємствах система обліку та звітності не дозволяє виділити витрати на якість із загальної суми витрат. Однак успішне практичне застосування стандартів ISO не можливе без відповідних змін в організації та методиці обліку витрат на якість. Важливим аспектом в організації обліку витрат на якість є класифікація та встановлення їх складу.

В економічній літературі є ряд визначень терміну «витрати на якість», однак найпоширенішим є формулювання А. Фейгенбаума: «витратами виробника на якість є витрати, пов'язані з встановленням рівня якості, його досягненням в процесі виробництва, контролем, оцінкою та інформацією про відповідність продукції вимогам якості, надійності й безпеки, а також витрати пов'язані з встановленням відмов виробів на підприємстві чи в умовах їх використання споживачем» [14, с. 137].

Класифікація витрат на якість розроблена А. Фейгенбаумом, так звана PAF-модель, включає:

- превентивні витрати (prevention costs) – витрати на попередження випуску продукції неналежної якості;
- витрати на оцінку якості (appraisal costs).
- внутрішні втрати від невідповідної якості (internal failure costs);
- зовнішні втрати від невідповідної якості (external failure costs) – виникають в процесі експлуатації виробу споживачем [14, с. 138].

Відомий американський фахівець у сфері управління якістю Ф. Кросбі розділив витрати, пов'язані з якістю на дві групи: витрати на відповідність (Cost of Conformance) та витрати, пов'язані з невідповідністю (Cost of Non-Conformance) [7, с. 15].

Такий поділ є розвитком досліджень А. Фейгенбаума. Ф. Кросбі включав до витрат на відповідність превентивні витрати та витрати на оцінку якості, а до витрат, пов'язаних з невідповідністю – внутрішні та зовнішні втрати від невідповідної якості.

Ідеї Джурана та Фейгенбаума розвинув Дж. Харрінгтон у концепції «витрат на незадовільну якість» (poor-quality cost, PQC), спрямованій на зниження витрат, зумовлених поганою якістю продукції або послуг [1].

У концепції PQC всі витрати, пов'язані з невідповідною якістю поділяються на прямі і непрямі.

До прямих належать:

- керовані PQC (Controllable poor-quality cost) – витрати на здійснення прямого контролю відповідності якості продукції та наданих послуг. Вони включають превентивні витрати та витрати на оцінку якості;

- PQC на усунення наслідків здійснених помилок (Resultant poor-quality cost) включають всі витрати на усунення наслідків внутрішніх та зовнішніх дефектів;

- PQC, пов'язані з обладнанням (Equipment poor-quality cost) –

включають інвестиції у випробувальне обладнання (з урахуванням вартості площі, де це обладнання знаходиться).

За PQС-концепцією керовані PQС та PQС на усунення наслідків здійснених помилок мають обернену залежність, тобто зростання витрат на попередження помилок та на оцінку якості призводить до зменшення кількості неякісної продукції, а отже скорочення витрат на усунення наслідків цих помилок.

Непрямі витрати, пов'язані з незадовільною якістю, не завжди очевидні для менеджерів підприємства, але вони складають частину життєвого циклу продукції, будучи індикатором того, наскільки цінною є продукція для споживача [12]. До непрямих PQС належать:

- витрати, понесені споживачами через незадовільну якість продукції (Customer-incurred cost): витрати на ремонт після гарантійного терміну обслуговування, втрачені доходи клієнта внаслідок простою, викликаного збоями в роботі обладнання, витрати на запуск резервного обладнання;

- витрати підприємства, зумовлені незадоволенням споживачів (Customer-dissatisfaction cost) відображають відношення клієнта до окремого виду продукції підприємства. Вони включають втрату виручки внаслідок відмови споживачів від придбання певного виду продукції;

- вартість втраченої репутації (Loss-of-reputation cost) на відміну від витрат, зумовлених незадоволенням споживачів відображають відношення до підприємства загалом. До цієї групи витрат належать недоотримані доходи внаслідок відмови споживачів від придбання продукції підприємства.

Оцінка непрямих витрат є достатньо складною, тому на практиці їх рідко аналізують.

Оцінювання різних складових витрат на якість у системі бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

Класичний підхід до класифікації витрат на якість широко застосовується в управлінні якістю, однак його застосування в обліку ускладнюється тим, що на практиці складно віднести витрати на якість до конкретної групи.

Таблиця 1

## Складові витрат на якість та їх оцінювання в бухгалтерському обліку

| Класифікаційна група     | Складові витрат  | Оцінювання в системі бухгалтерського обліку   |
|--------------------------|--|---|
| Превентивні витрати      | витрати на навчання персоналу  | за договірною вартістю послуг з навчання, сплаченою контрагенту   |
|                          | витрати на управління якістю   | за сукупністю витрат на утримання персоналу, безпосередньо пов'язаного з функціонуванням системи управління якістю  |
|                          | витрати на сертифікацію системи управління якістю  | за сумою грошових коштів, сплаченою організаціям у сфері сертифікації, стандартизації та якості за сертифікацію системи управління якістю   |
|                          | витрати на перевірку (калібрування) та ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені працівниками підприємства витрати на перевірку (калібрування) та ремонт засобів вимірювання та випробувального устаткування, здійснені сторонніми організаціями | за сукупністю елементів витрат, пов'язаних з обслуговуванням засобів вимірювання та випробувального устаткування за договірною вартістю послуг з обслуговування обладнання, в окремих випадках вартістю доставки обладнання у відповідні організації метрологічної служби |
| Витрати на оцінку якості | витрати на перевірку якості сировини   | за сукупністю економічних елементів витрат, пов'язаних з оцінюванням якості, вартість зразків, втрачених при проведенні лабораторних досліджень   |
|                          | витрати на здійснення контролю якості та усунення недоліків технологічної документації   |   |
|                          | витрати на здійснення контролю процесу виробництва, проведення випробувань виготовленої продукції, забезпечення якості продукції під час її упакування, зберігання і транспортування   |   |
|                          | витрати на сертифікацію продукції  | за сумою грошових коштів, сплаченою організаціям у сфері сертифікації, стандартизації та якості за сертифікацію продукції та витратами на відбір, упакування і транспортування зразків до місця випробувань   |

Продовження табл. 1

|  |   |  |
|--|---|--|
| Внутрішні витрати від невідповідної якості | брак, що виявлено у виробництві   | За плановою (нормативною) собівартістю за мінусом витрат, що віднесені на винних осіб  |
|  | брак, що виявлено при передачі продукції на склад   | За повною виробничою собівартістю за мінусом витрат, що віднесені на винних осіб   |
|  | брак у зв'язку з неякісною сировиною  | За повною виробничою собівартістю за мінусом відшкодування, одержаного від постачальника   |
| Зовнішні витрати від невідповідної якості  | витрати на усунення дефектів, виявлених покупцем протягом гарантійного періоду                                    | За повною собівартістю послуг з гарантійного ремонту або заміни неякісної продукції  |
|  | витрати від дефектів, виявлених покупцем після закінчення гарантійного періоду                                    | За ціною реалізації, включаючи транспортно-заготівельні витрати на заміну продукції та інші витрати, пов'язані з поверненням неякісної продукції |
|  | витрати від бракованої продукції, пов'язані з юридичною відповідальністю  | За сумою, вказаною у виконавчому листі   |
| Непрямі витрати від невідповідної якості   | витрати понесені споживачем витрати підприємства зумовлені незадоволенням споживачів вартість втраченої репутації | Не оцінюються та не відображаються у бухгалтерському обліку  |

Тому, на нашу думку, при впровадженні та застосуванні системи управління якістю доцільно класифікувати витрати на якість за етапами процесу менеджменту якості:

1. Планування якості (quality planning) – частина менеджменту якості, спрямована на постановку цілей (завдань) у сфері якості та встановлення необхідних операційних процесів і пов'язаних з ними ресурсів, що дозволяють досягти поставлених цілей.

2. Управління якістю (quality control) – частина менеджменту якості, спрямована на виконання вимог щодо якості.

3. Забезпечення впевненості у якості (quality assurance) – частина менеджменту якості, спрямована на забезпечення довіри тому, що вимоги щодо якості виконуються.

4. Поліпшення якості (quality improvement) – частина менеджменту якості, спрямована на підвищення ефективності та результативності.

Російський науковець Карлик Є.М. класифікував витрати на якість за цільовим призначенням:

- витрати на забезпечення якості – витрати, здійснені для задоволення встановлених споживачем вимог до якості продукції чи послуг;

- витрати на покращення якості – витрати на розробку та впровадження програм підвищення якості продукції чи послуг;

- витрати на управління якістю – адміністративні витрати на обслуговування системи якості на підприємстві [5].

На нашу думку, таку класифікацію доцільно доповнити витратами на підтвердження якості продукції, які включають витрати пов'язані з проведенням сертифікації продукції і наданням покупцю доказів якості. Також класифікація буде неповною якщо не включатиме витрати від невідповідної якості.

За способом віднесення до конкретного об'єкта витрати на якість можуть бути прямими і непрямими. Прямі витрати можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного виду продукції або діяльності. Непрямі витрати на якість, як і інші накладні витрати підлягають розподілу.

Тому важливим напрямом класифікації витрат на якість для потреб обліку та контролю є їх поділ за етапами життєвого циклу продукції:

- 1) розробка – витрати на виявлення та запобігання порушень встановлених вимог розробки згідно стандартів та інших нормативних документів, а також механічних помилок в процесі проектування виробів і оформлення технічної документації. Місцями виникнення таких витрат можуть бути відділи головного конструктора, головного технолога, стандартизації, технічного контролю, метрологічні служби, науково-дослідні, проектно-конструкторські та технологічні організації.

- 2) виробництво:

- 2.1) підготовка до виробництва (надходження сировини) – витрати на здійснення вхідного контролю якості сировини, матеріалів, напівфабрикатів і комплектуючих виробів, що будуть використані у виробництві продукції. Такі витрати виникають у відділі матеріально-технічного постачання та у виробничо-технологічній лабораторії.

- 2.2) виробництво – витрати на здійснення контролю якості технологічного процесу та перевірки якості продукції. Крім того витрати на здійснення контролю показників якості продукції під час її

внутрішньозаводського транспортування, зберігання, пакування та відправлення споживачу. На цьому етапі виникають внутрішні втрати від невідповідної якості – брак у виробництві.

3) експлуатація (використання) – витрати на здійснення перевірки відповідності показників якості продукції вимогам науково-технічної документації при її зберіганні, транспортуванні і експлуатації. Такі витрати виявляє споживач продукції.

4) відновлення (ремонт) – витрати на здійснення ремонту (заміни) продукції, перевірку показників якості продукції після ремонту і технічного обслуговування. Місцем виникнення цих витрат буде гарантійна майстерня.

**Висновки.** В ході дослідження встановлено, що витрати на якість включають витрати на забезпечення якості, витрати на поліпшення якості, витрати на управління якістю, витрати на підтвердження якості, а також внутрішні та зовнішні втрати від неналежної якості. Особливості оцінювання у бухгалтерському обліку витрат на якість зумовлені їх видом та економічним змістом. На підприємствах, що впроваджують та використовують системи управління якістю важливим є поділ витрат на якість за етапами процесу менеджменту якості. З метою віднесення до конкретного виду продукції витрати на якість доцільно поділяти за етапами життєвого циклу продукції та місцями виникнення.

Перспективи подальших досліджень полягають у вивченні та удосконаленні документування витрат на якість, їх розподілу та включення до собівартості продукції чи віднесення до витрат періоду.

1. Harrington H. J. Poor-Quality Cost: Implementing, Understanding, and Using the Cost of Poor Quality / H. J. Harrington. – ASQC Quality Press, 1987. – 224 p.
2. Бурдин Ю. С. Учёт затрат и управление качеством продукции / Ю. С. Бурдин // Вестн. ТИСБИ. – 2007. – № 4. – С. 8-11.
3. Джуран Д. Все о качестве: Зарубежный опыт. Выпуск 2. Высший уровень руководства и качество / Д. Джуран [пер.с.англ.]. – М., 2001. – 250 с.
4. ИСО 9000 – Менеджмент качества [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/management-standards/iso\\_9000.htm?](http://www.iso.org/iso/ru/home/standards/management-standards/iso_9000.htm?)
5. Карлик Е. М. Затраты на повышение качества продукции на машиностроительных предприятиях: монография / Е.М. Карлик, Д.С. Демиденко, В. М. Шкловский. – Л.: ЛДНТП, 1979. – 27 с.
6. Кислицин В.О. Развитие системы управления качеством на предприятии: монография. - Донецк: НАН Украины. Институт экономики промышленности, 2009. – 188 с.
7. Кросби Ф.Б. Качество и Я / Ф.Б. Кросби [пер. с. англ. А.В. Денисова]. – М.: Стандарты и качество, 2008. – 263 с.
8. Павлов В.І. Трансформація системи управління якістю товарів в Україні:



- монографія / В.І. Павлов, О.В. Мишко. – Рівне: НУВГП, 2009. – 202 с.
9. Пархоменко В.М. Витрати на якість: економічна сутність, класифікація, облік / В.М. Пархоменко // Науковий вісник Буковинської державної фінансової академії / Економічні науки. Випуск 3. –Чернівці, 2009. – С. 441-451.
  10. План заходів щодо реалізації Концепції державної політики у сфері управління якістю продукції товарів, робіт, послуг: Розпорядження Кабінету міністрів України від 31.03.2004 № 200-р.
  11. Пономарев С. В. Управление качеством продукции: учет затрат на качество учебно-метод. пособие / С.В. Пономарев, А.В. Трофимов. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 48 с.
  12. Самогородская М.И. Классификация затрат на качество: сравнительный анализ основных подходов / М.И. Самогородская // Организатор производства. – 2009. – № 4. – С. 56-62.
  13. Тимрієнко І.Ю. Економічний зміст витрат на якість продукції промислових підприємств / І.Ю. Тимрієнко // Регіональна бізнес-економіка та управління. Науковий, виробничо-практичний журнал. – 2009. – № 1 (21). – С. 113-120.
  14. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции / А. Фейгенбаум [сокр. пер. с англ.]. – М.: Экономика, 1986. – 163 с.
  15. Харламова Т. Н. Управление затратами на качество продукции: отечественный и зарубежный опыт: монография / Т.Н. Харламова, Б.И. Герасимов, Н.В. Злобина; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. Б.И. Герасимова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 108 с.