

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ПІДХОДИ ДО КЛАСИФІКАЦІЇ ВИТРАТ НА ПОЛІПШЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Визначено сутність поняття "витрати на якість", а також науково обґрунтовано відображення видів на якість за різними класифікаційними ознаками

Постановка проблеми. Витрати на якість – новий об'єкт у бухгалтерському обліку. Кожного разу, не розуміючи його важливість, суб'єкти підприємницької діяльності скорочують свої витрати до найбільш мінімальних та використовують при цьому товари-замінники. А це, в свою чергу, призводить до зниження конкурентоспроможності продукції.

Процес виготовлення продукції повинен бути ефективним (здійснюватися за оптимального витрачання виробничих ресурсів, мінімальних витрат, максимальної дохідності й прибутковості виробництва), тому правильний підхід до побудови організації бухгалтерського обліку витрат на якість надасть можливість підприємству ефективно використовувати свої ресурси для втілення в життя суспільства більш нового й досконалого продукту якості, а також виявляти негативні фактори, що впливають на процес виготовлення продукції та на діяльність суб'єктів господарювання в цілому.

Ефективність організації обліку витрат на якість багато в чому залежить від правильного розуміння його змісту і специфічних особливостей. У зв'язку з чим необхідно уточнити, в чому полягає економічна природа поняття "витрати на якість" та їх види за різними класифікаційними ознаками.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Вивчення проблем економічної сутності витрат на якість та її класифікації набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання, тому економічна сутність витрат на якість та її різновидів розглядається в працях таких учених, як: О.Ю. Бугмін, Л.І. Бурак, Е.М. Векслер, М.В. Волкова, Д.Г. Гольцев, А.О. Калиновський, Н.А. Морозова-Герасимович, Л.М. Очеретько, А.О. Панна, В.М. Пархоменко, В.В. Погосов, І.Ю. Тимрієнко, М.І. Шаповал, В. Шухарт, А. Фейгенбаум та ін.

Мета дослідження полягає у визначенні сутності поняття "витрати на якість", а також науковому обґрунтуванні їх класифікації для цілей бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу. Витрати на якість є одним із важливих елементів витрат виробництва. З цієї категорією (поняттям) зіткнулося багато суб'єктів підприємницької діяльності, оскільки кожного разу вони скорочують свої витрати на забезпечення належної якості до найбільш мінімальних, використовуючи при цьому товари-замінники. Водночас, ухвалюючи рішення щодо скорочення витрат, не слід забувати, що витрати на якість умовно поділяються на високопродуктивні та непродуктивні: перші "працюють" на збільшення прибутків підприємства, другі є певним баластом, тому скорочення і, навіть, мінімізація мають стосуватися лише других, тобто непродуктивних витрат. Тому найважливішою передумовою забезпечення економічної безпеки підприємства й забезпечення належної якості продукції є не мінімізація витрат, а їх оптимізація як інструмент для встановлення формалізованого взаємозв'язку між різними їх видами.

Таким чином, для забезпечення такого механізму необхідно розглянути економічну природу витрат на якість та їх різновидів.

Витрати на якість включають в себе два поняття: "якість" та "витрати".

Як відомо, якість продукції пов'язана з відносинами між її виробниками і споживачами, через які формується споживна вартість продукції і задовольняються суспільні потреби. Тобто це сукупність взаємопов'язаних заходів для забезпечення й підтримки відносин між її виробниками та споживачами, які необхідні для підвищення конкурентоспроможності та конкурентоздатності підприємства, а також для задоволення потреб.

На сучасному етапі існують різні підходи до трактування поняття "витрати", що узагальнено в табл. 1.

Таблиця 1. Підходи до визначення поняття "витрати"

Ключове поняття, яке визначає сутність витрат	Автори												
	Бланк І.А. [1, с. 19]	Грещак М.Г., Кочуба О.С. [2, с. 26]	Осовська Г.В. [3, с. 43]	Зайдель Х. [4, с. 179]	Крушельницька О.В. [5, с. 16]	Кулішов В.В. [7, с. 76]	Мельник Л.Г., Карінцева О.І. [8, с. 158]	Нуреев Р.М. [10, с. 535]	Онисько С.М., Марич П.М. [11, с. 123]	Кривенко К.Т. [12, с. 132]	Турило А.М. [14, с. 32]	Хал Р. Вэриан [15, с. 356]	Шим Джей К. [16, с. 15]
Грошове вираження використання виробничих ресурсів	+	+		+	+				+			+	+
Вартісне вираження застосовано-спожитих ресурсів				+			+	+	+		+	+	
Зменшення економічних вигід			+			+							

* Прізвища авторів наведені мовою оригіналу

Дані табл. 1 вказують на існування трьох підходів до визначення сутності витрат, за якими розподілено погляди вчених на три групи:

– 1 група: І.А. Бланк, М.Г. Грещак, Х. Зайдель, О.В. Крушельницька, К.Т. Кривенко, К. Джейн Шим визначають витрати як грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції;

– 2 група: Х. Зайдель, Л.Г. Мельник, Р.М. Нуреев, С.М. Онисько, А.М. Турило, Р. Вэриан Хал трактують поняття "витрати" як вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ними поставленої мети;

– 3 група: Г.В. Осовська та В.В. Кулішов пояснюють витрати як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.

Погоджуємося з думкою третьої групи авторів, оскільки вони визначають витрати як комплексне поняття,

яке включає крім грошової оцінки економічні вигоди у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань.

Таким чином, витрати на якість – це сукупність витрат, зумовлені заходами щодо запобігання помилок, плановим контролем якості, виправленням помилок усередині і поза фірмою, а також виконанням зовнішніх менеджерських функцій у даній галузі.

Крім економічної сутності поняття "витрати на якість" дуже важливим аспектом є їх різновиди за різними складовими елементами.

А. Фейгенбаум витрати на якість поділяв на групи: профілактичні; витрати на перевірки; внутрішні та зовнішні витрати.

Сума цих витрат буде дорівнювати загальним витратам на якість [9, с. 198].

Виділяють й іншу класифікацію витрат на якість, запропонована Ф. Кросбі [5] (рис. 1).

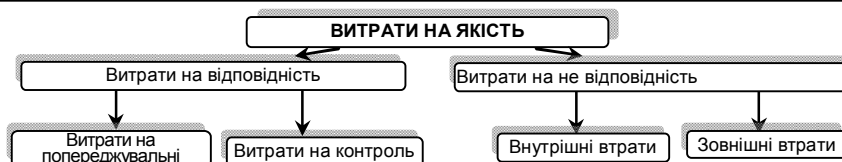


Рис. 1. Класифікація витрат на якість за Ф. Кросбі

Ф. Кросбі розподілив витрати на відповідність (всі витрати, які необхідно понести, щоб зробити все правильно з першого разу) та витрати на невідповідність (всі витрати, які доводиться нести через те, що не все робиться правильно з першого разу). Однак слід враховувати, що розподіл витрат на ці групи є умовним. І

в різних організаціях можуть використовуватися різні методи підрахунки. Але, це не суттєво, оскільки класифікація та аналіз витрат на якість – внутрішня діяльність кожного господарюючого суб'єкта.

Відповідно до вимог ISO 9004 [13] витрати на якість поділяються на виробничі і невиробничі (рис. 2).

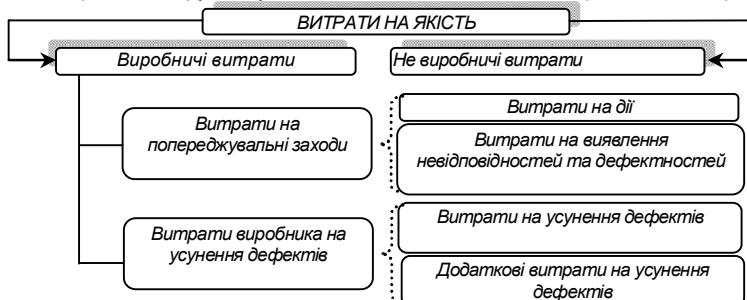


Рис. 2. Класифікація витрат на якість відповідно до вимог ISO 9004

Виробничі витрати на якість являють собою витрати підприємства з метою досягнення та забезпечення необхідного рівня якості, а невиробничі – це витрати, пов'язані з підтвердженням якості продукції та пред'явленням споживачеві об'єктивних доказів цієї якості. Вони включають конкретні і додаткові засоби із забезпечення якості, заходи, процедури, дані, демонстраційні випробування та окремі й додаткові оцінки, проведені незалежними органами [9, с. 204].

Вважаємо, що наведені вище класифікації витрат на якість не є досить повними для впровадження комплексної багаторівневої системи обліку витрат на якість, оскільки для управління підприємством, установою або організацією необхідна більш ширша та деталізована класифікація, яка допоможе суб'єкту

господарювання забезпечити взаємозв'язок між різними категоріями, поняттями якості продукції, оцінити їх поведінку, систематизувати дефекти, які зустрічаються при виробництві продукції, а також забезпечити аналітичною інформацією, в розрізі кожного виду якості продукції, менеджерів для прийняття оперативних управлінських рішень.

Тому, в обліку та управлінні підприємством доцільно впровадити комплексну систему обліку якості та пов'язаних з нею витрат, яка надасть можливість встановити підрозділ, який є винуватцем у виникненні дефектів, склад витрат (собівартість) продукції, що виявилася з недотриманням від стандартів та технічних вимог, порядок відшкодування витрат як працівнику, так і підприємству (рис. 3).

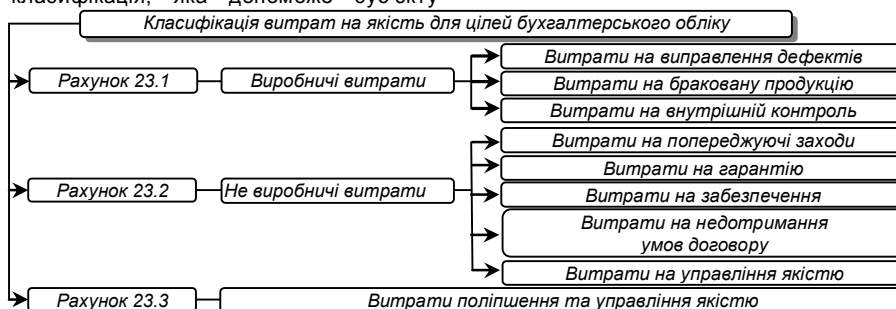


Рис. 3. Класифікація витрат на якість для цілей бухгалтерського обліку

Вся система бухгалтерського обліку витрат на якість формується за трьома рівнями:

а) I-й рівень – облік фактично виявлених витрат, пов'язаних з нестандартною продукцією, а саме: витрати на виправлення дефектів; витрати на браковану продукцію; витрати на внутрішній контроль;

б) II-й рівень – облік невиробничих витрат, що включає витрати на гарантію; витрати на забезпечення; витрати на попереджувальні заходи; витрати на недотримання умов договору;

в) III-й рівень – облік витрат цільового призначення, що пов'язані з поліпшенням та забезпеченням якості продукції.

Таким чином, кожен з запропонованих рівнів повинен мати в своєму складі відповідні облікові процедури та формувати потрібну для управління інформацію, а

управління якістю, в свою чергу, повинно ґрунтуватися на вище запропонованій концепції. Це дасть змогу створити на підприємстві ефективну систему управління якістю продукції та регулювання рівня браку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження встановлено, що витрати на якість як новий об'єкт бухгалтерського обліку є важливим для кожного суб'єкта підприємницької діяльності. Так, як значущі його склад, властивості, господарську діяльність можна звести до "0" % дефектності. Тобто, бажання отримати максимум прибутку та максимум задоволеності як окремо взятої людини, так і суспільства загалом не тільки підвищать значимість якості його продукції (товарів, робіт, послуг), а й підштовхне керівництво до проведення заходів

превентивного характеру для більш ефективного підвищення якості, що призведе до зростання іміджу підприємства, установи чи організації.

Встановлено природу походження витрат на якість як обліково-економічного поняття, що дало змогу обґрунтувати важливість значення витрат на якість у виробничому процесі; уточнено структуру понятійного апарату якості та витрат, для запобігання підміни понять, що полегшує розуміння сутності господарських процесів, пов'язаних з виробництвом якісної продукції та відображенням витрат на якість в бухгалтерському обліку.

Досліджено та запропоновано класифікацію витрат на якість, що значно підвищить якість отриманої інформації "до" та "після" здійснення господарських операцій, а також виділено основні класифікаційні групи, такі як виробничі витрати, невиробничі витрати та витрати на поліпшення та управління якістю.

Перспективою подальших досліджень є розробка документального забезпечення витрат на якість, а також, визначення методики бухгалтерського обліку витрат на якість за часів СРСР та особливостей сучасного стану витрат на нестандартну продукцію, що дозволить ефективно здійснювати організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та, відповідно, проведення контрольних заходів.

Список використаної літератури:

1. *Бланк И.А.* Словарь-справочник финансового менеджера / И.А. Бланк. – К.: "Ника – Центр", 1998. – 480 с. 2. *Грещак М.Г., Коцюба О.С.* Управление витратами: [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.]. – КНЕУ, 2002. – 131 с. 3. *Економічний словник* [уклад. Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич, Й.С. Завадський]. – К.: Кондор, 2007. – 358 с. 4. *Зайдель Х.* Основы учения об экономике [пер. с нем.] / Х. Зайдель, Р. Теммен. – М.: Дело ЛТД, 1994. – 400 с. 5. *Затраты на качество продукции* [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://edu.dvgups.ru/METDOC/ITS/EKON_S/UPR_KACH_PR/METHOD/DEMYANOVICH/frame/6.htm.

6. *Крушельницька О.В.* Управление витратами / О.В. Крушельницька [Навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей]. – Житомир, ЖДТУ, 2005. – 196 с. 7. *Кулішов В.В.* Економіка підприємства: теорія і практика / В.В. Кулішов [Навчальний посібник]. – К.: Ніка – Центр, Ельга, 2004. – 216 с. 8. *Мельник Л.Г., Корінцева О.І.* Економіка підприємства: Конспект лекцій [Навч. посіб.]. – Суми: ВТД "Університетська книга", 2003. – 412 с. 9. *Момот О.І.* Менеджмент якості та елементи системи якості: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 368 с. 10. *Нуреев Р.М.* Курс микроэкономики / Нуреев Р.М. [учебник для вузов]. – М.: Изд. группа НОРМА-ИНФРА-М, 1998. 11. *Онисько С.М., Марич П.М.* Фінанси підприємств: підруч. [для студентів ВНЗ] / Марич П.М. [2-ге вид., стереотип]. – Львів: Магнолія Плюс, 2005. – 366 с. 12. *Політична економія: навчальний посібник* / [К.Т. Кривенко, В.С. Савчук, О.О. Беляєв та ін.]: за ред. д.е.н., проф. К.Т. Кривенка. – К.: КНЕУ, 2005. – 508 с. 13. *Раховская Г.В.* Затраты на качество [Электронный ресурс] / Г.В. Раховская // Режим доступа: <http://masters.donntu.edu.ua/2010/iem/ryahovskaya/index.htm>. 14. *Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.* Управление витратами підприємства: навч. посібник / Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с. 15. *Хэл Р. Вэриан.* Микроэкономика: промежуточный уровень / Хэл Р. Вэриан. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 767 с. 16. *Шим Джей К.* Методы управления стоимостью и анализа затрат / [пер. А.П. Калюжный] / Шим Джей К., Сигел Джозел Г. – М.: Филинь, 1996. – 344 с.

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції.

Стаття надійшла до редакції 07.03.12 р.