

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Під системою якості сьогодні розуміють інструмент безперервного тиску на собівартість. А на зорі виникнення систем якості, коли вони призначалися тільки гарантувати відповідність будь-якої одиниці випущеної продукції сертифікату на неї, учені шукали шляхи, щоб недоброякісна продукція не потрапила споживачеві і при цьому витрати були б мінімальними. Так виникло поняття витрат на якість. Досліджено зміст даних витрат, історія розвитку термінології, зроблена спроба надати визначення витратам на якість продукції на основі процесного підходу

Постановка проблеми. Дослідженням встановлено, що існують невирішені теоретичні проблеми, пов'язані зі складністю визначення терміну "витрати на якість продукції". Це пов'язано з тим, що на практиці важко відрізнити витрати на забезпечення якості від інших витрат. Існує цілий ряд визначень і трактувань терміну "затрати на якість продукції". Одне визначення пов'язане з втратами, що виникають в результаті недосягнення 100 % рівня якості. Менш суворе визначення охоплює тільки затрати, які є різницею між рівнем витрат, які очікуються при досягненні відмінних характеристик якості і поточними фактичними затратами. Також в літературних джерелах можна зустріти різні визначення поняття затрат на якість: "вартість якості", "затрати на попередження дефектів", "затрати, пов'язані з оцінкою якості і наявністю браку", "всі витрати і збитки, які виникають при забезпеченні необхідного рівня якості виробу чи вимог споживача", "затрати на попередження випуску дефектної продукції", "кошти, витрачені на досягнення вимог до якості", "затрати на забезпечення якості" тощо.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значний внесок у вивчення цієї проблеми внесли радянські вчені А.В. Гличов, Л.Я. Шухгалтер, В.І. Сиськов, Б.Л. Бецман, В.Н. Войтоловський, В.І. Седов, Я.Ш. Котликов, Л.Б. Сульповар, А.І. Улицький, Е.С. Васильєва, П.П. Цимбалів, В.І. Терещенко, А.С. Шерешевський, Е.М. Карлик, Д.С. Демиденко та інші. Серед зарубіжних даною проблемою займалися Дж. Джуран, А. Фейгенбаум, Ф. Кросбі, Дж. Шоттміллер, Дж.К. Харрінгтон, Т. Накамура та інші.

Викладення основного матеріалу дослідження. Оскільки хронологічно витрати на якість спочатку стали вивчатися зарубіжними вченими, на наш погляд, логічно буде почати розгляд даного питання з робіт цих економістів.

Одним з перших дослідженням витрат на якість почав займатися відомий американський вчений в області якості Дж. Джуран. На відміну від своїх попередників, що освітлювали лише конкретні види застосування вартісного аналізу, в книзі "Довідник по управлінню якістю" Дж. Джуран запропонував першу закінчену концепцію, що стосується взаємозв'язку управлінської і фінансової сторін забезпечення якості, привів класифікацію і укрупнений склад витрат на якість, описав метод функціонально-вартісного аналізу, досліджував дефекти, що виникають у виробництві, їх причини і витрати, необхідні для їх усунення [5, с. 16, 33, 34]. Проте саме поняття "витрати на якість" їм не було визначено.

Витратами виробника на якість А. Фейгенбаум називає витрати, пов'язані зі встановленням рівня якості, його досягненням в процесі виробництва, контролем, оцінкою і інформацією про відповідність продукції вимогам якості, надійності і безпеки, а також витрати, пов'язані зі встановленням відмов виробів на підприємстві або в умовах його експлуатації споживачем [16, с. 137]. Не дивлячись на те, що дане визначення побудовано лише на переліку витрат, які на думку автора є витратами на якість, воно достатньо повно розкриває їх зміст.

Питаннями вартісної оцінки якості займався і відомий американський вчений Ф. Кросбі. Ф. Кросбі стверджував, що не існує такого поняття, як проблема якості; існують тільки проблеми проектування

виробництва, проблеми з робочою силою або інші проблеми, які приводять до поганої якості [18, с. 228]. Запропонувавши класифікацію витрат на якість, обґрунтувавши необхідність їх обліку, саме поняття "витрат на якість" Ф. Кросбі в роботах не сформулював.

Дж. Шоттміллер дав таке визначення витратам на якість: "витрати на якість є різницею між фактичною собівартістю продукції або послуги і її можливою (зменшеною) собівартістю, визначеною за умови відсутності випадків надання неякісних послуг, відмови від продукції або виникнення невідповідностей при її виробництві [19].

Окремої уваги заслуговує твердження Дж.К. Харрінгтона [16, с. 74], який вважає, що замість терміну "витрати на якість" краще застосовувати термін "витрати внаслідок низької якості". Він пояснює це тим, що доброякісність економить ваші гроші і не вимагає додаткових затрат.

Концепція формування затрат на забезпечення якості, запропонована японською фірмою "Ніппон Кояку Компані" Т. Накамура, базується на обліку двох основних категорій: діяльності по забезпеченню якості і результатів незадовільного контролю. Т. Накамура відмічає, що розрахунок затрат на забезпечення якості являє собою визначення вартості робіт, мета яких – зменшення загальних затрат шляхом свідомого збільшення вартості заходів, спрямованих на попередження дефектів, в результаті чого зменшуються затрати на оцінку і затрати, обумовлені браком [14, с. 68].

Один з управлюючих фірми "Вести Гауз Електрик корпорейшен" (США) Д. Лундвелл вважає, що затрати на забезпечення якості є економічним орієнтиром оцінки ефективності управління якістю. Він пропонує враховувати не тільки поточні затрати на забезпечення якості, які виникають безпосередньо на виробництві, але й вплив фактора затрат на загальні результати діяльності, коли контракт або замовлення втрачаються або анулюються із-за низької якості виробів, які випускаються [14, с. 68].

Для проведення подальших досліджень в області управління витратами на якість звернемося до вітчизняних розробок по даній проблематиці. В нашій країні дослідження, пов'язані з управлінням витратами на якість стали проводитися в кінці 1960-х початку 1970-х років. Аналіз наукових публікацій, пов'язаних з розглядом даного питання, приводить до висновку, що термін "витрати на якість" до 1980-х років практично не використовувалося. Донині економісти використовували поняття "витрати на забезпечення якості", "витрати на підвищення якості", "витрати на забезпечення і підвищення якості".

Однією із перших вітчизняних спроб аналізу затрат на якість є дослідження, проведені доктором економічних наук, професором В.Н. Войтоловським. Автор виділяє три складових "вартості якості": "вартість попередження", "вартість оцінки" і "збитки від браку" [2].

Спроба об'єднати відповіді на питання про сутність категорії "витрати на якість", дані вітчизняними вченими, представлена в табл. 1.

Таблиця 1. Підходи вітчизняних вчених до трактування категорії "витрати на якість"

Автор	Формування поняття "затрати на якість"
Хамдамов З.Ю. [15, с. 6].	витрати на якість – це витрати на розробку, виготовлення і експлуатацію або споживання виробу певної якості
Рахлін К.М., Крет В.В., Куташов Н.А. [12]	витрати на якість – це частина суспільно необхідних витрат живої і упредметненої праці на виробництво продукції, що задовольняє певну фіксовану потребу, пов'язану як із створенням нової споживної вартості, так і із забезпеченням якості виготовлення цієї споживної вартості
Деміденко Д.С. [4, с. 8].	витрати на якість – це витрати на створення сукупності властивостей, при порівнянні яких встановлюється рівень якості
Рахлін К.М., [13] Скрипо Л.Е.	витрати на якість – це всі витрати на плановані і систематично здійснювані види діяльності в рамках системи менеджменту якості, необхідні для задоволення встановлених і передбачуваних потреб
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
Коц Г.П. [8, с. 5].	витрати на забезпечення якості продукції являють собою узагальнений показник, який відбиває ефективність роботи підприємства в цілому. Іншими словами, витрати на забезпечення якості продукції – це витрати, які виникають у процесі функціонування системи забезпечення якості продукції. В залежності від системи забезпечення якості продукції буде змінюватися і порядок розрахунку узагальненого показника витрат на забезпечення якості продукції
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 їй 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, Макаренко 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 прийнятого рівня для даної групи продукції
Попова Т.Д. [11, с. 7].	затрати на забезпечення якості – це сумарні затрати постачальника на проектування, виготовлення продукту, сервісне обслуговування споживача при поставці йому якісного виробу і підтримці цієї якості на протязі гарантійного строку служби
Канівець А.Н. [7, с. 28].	під витратами, пов'язаними з якістю, розуміється сукупність витрат, які викликані вимогами 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
Філіпова О.А. [15, с. 8].	витрати на якість – це витрати на якість процесів, що створюють продукцію. Оскільки в сучасному тлумаченні поняття "бізнес" і "якість бізнесу" розділити вже неможливо, та і недоцільно, процеси життєвого циклу продукції слід розглядати, як процеси, що забезпечують бізнес і що впливають на його результати, або, інакше кажучи, як бізнес-процеси
Володина Н.Л [1, с. 9].	витрати на забезпечення якості продукції – це витрати цільового призначення виробничої діяльності, направлені на виявлення і створення необхідних технічних, організаційних і економічних умов, що гарантують досягнення необхідної якості продукції в процесі виробництва, а також втрати, викликані невідповідностями заданого рівня якості, виходячи з вимог споживача
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

Багато вітчизняних економістів, пропонуючи визначення витратам на якість, перераховували види витрат, які, на їх думку, є витратами на якість (наприклад, представлені в таблиці формулювання Хамдамова З.Ю., Попової Т.Д.)

Формулювання, яке запропонували в 1982 році К.М. Рахлін, В.В. Крет, Н.А. Куташов, виходить з положень теорії трудової вартості. В цьому визначенні під новою розуміється така споживна вартість, яка по своїх техніко-економічних показниках відрізняється від тієї, що раніше виготовляється, але може використовуватися для задоволення тієї ж самої існуючої потреби. Відповідно до сформульованого визначення витрати на якість повинні включати витрати на проектування і виробництво продукції. На наш погляд, дане трактування за своєю суттю є філософським і складним для сприйняття.

У визначеннях, запропонованих Д.С. Деміденко, Ю.О. Наврозової, Е.С. Еременко на наш погляд, відбувається заміна поняття "якість" на "рівень якості", що викликає плутанину при використанні даних термінів. При цьому при плануванні і обліку витрат розділити витрати на різні властивості, що відносяться до однієї і тієї ж продукції, практично неможливо.

К.М. Рахлін, Л.Е. Скрипо при визначенні витрат на якість рахували необхідним звернення до змісту термінів "забезпечення якості", "поліпшення якості" і "управління якістю". Під витратами на забезпечення якості вони розуміють всі витрати, здійснені для задоволення

встановлених споживачем вимог до якості продукції або послуг. Витрати на поліпшення якості – це витрати, направлені на задоволення передбачуваних вимог споживача. До витрат на управління якістю відносяться витрати на розробку і реалізацію коректуючих і попереджувальних заходів, необхідних для усунення виявлених або запобігання потенційних невідповідностей продукції (послуг) вимогам, що пред'являються до неї або передбачуваним. На думку даних авторів, витрати на брак і інші втрати не є витратами на якість. Схожої думки дотримується і Морозова-Герасимович Н.А.

Принципово відрізняється від вказаних вище визначення, сформульоване Е.А. Горбашко, Г.П. Коц, А.Н. Канівець і іншими економістами. Пропонуючи своє визначення витратам на якість, вони пояснюють, що невідповідність процесів виражається у вигляді прямих витрат, пов'язаних з браком продукції, компенсуючих витрат у формі витрат на процеси, здійснювані в рамках системи менеджменту якості (системні процеси), а також у формі додаткових (по відношенню до нормативних) витрат чинників виробництва в рамках позасистемних процесів. На відміну від попереднього, даний підхід припускає існування витрат на якість поза системами якості. Дані витрати виникають за межами системи менеджменту якості як області формування витрат і відносяться до загальних процесів формування якості, що знаходяться під контролем системи менеджменту якості лише опосередковано. Перевагою даного підходу,

на нашу думку, є те, що його автори підходять до визначення витрат на якість з погляду їх функції і ролі в системі управління якістю. Проте сам термін Е.А. Горбашко, А.Н. Канівець "витрати, пов'язані з якістю", на наш погляд, складний для сприйняття. При цьому необхідно враховувати, що з якістю пов'язані практично всі виробничі витрати. Отже, не завжди можливо стверджувати, що "витрати на якість" і "витрати, пов'язані з якістю" поняття ідентичні. Крім того. Коц Г.П. доповнює, що витрати на якість – це показник ефективності роботи підприємства у цілому. Разом з тим, автор вказує, що це витрати на забезпечення якості і пов'язані вони з функціонуванням системи забезпечення якості, не згадуючи при цьому витрати на її розробку, впровадження і управління.

Заміна категорії "витрати на якість" на "витрати, пов'язані з якістю" мала місце і в МС ІСО 8402 версії 1987 року. Відповідно до даного стандарту "витрати, пов'язані з якістю – це витрати, що виникають при забезпеченні і гарантуванні задовільної якості, а також пов'язані з втратами якості, коли не досягнута задовільна якість". Втрати якості – це "втрати, викликані не реалізацією потенційних можливостей ресурсів в процесах і в ході діяльності" [19, с. 190]. В МС ІСО 9000:2000 не існує явної вказівки про управління витратами на якість, тому їх визначення відсутнє.

І.М. Чернуха, Г.Ю. Макаренко вперше підкреслюють, що витрати на якість повинні бути направлені на випуск безпечної продукції, але при цьому це визначення стосується тільки витрат на забезпечення досягнутого рівня якості.

Філіпова О.А., Володіна Н.Л. пов'язують витрати на якість з якістю бізнес-процесів, тобто вперше застосовують процесний підхід при визначенні даних витрат, що на нашу думку, є найбільш доцільним.

Таким чином, аналіз наукових публікацій і нормативних документів по даній проблемі показує, що

сформульовані визначення не повною мірою відображають зміст категорії "витрати на якість".

Зважаючи на безперервний розвиток даного наукового напрямку, на кожному новому його етапі, з появою нових підходів, змінюватиметься термінологія, у тому числі і поняття "витрати на якість", а отже, і сам термін зазнаватиме зміни з часом.

Таким чином, поняття "витрати на якість" можна розділити залежно від рівня ієрархії: витрати на якість продукції; витрати на якість діяльності (виробництва); витрати на якість фірми (компанії).

При цьому під категорією "витрати на якість продукції" доцільно об'єднати витрати і на забезпечення, і на поліпшення якості, і витрати, обумовлені низькою якістю, а не розглядати їх окремо. Крім того, в основу визначення даних витрат необхідно покласти процесний підхід.

На наш погляд, витрати на якість можна визначити таким чином. Витрати на якість – це витрати на систематично здійснювані заходи і процеси щодо забезпечення і поліпшення якості, необхідні для відповідності продукції вимогам встановлених і передбачуваних потреб споживачів, а також витрати, обумовлені низькою якістю продукції і процесу.

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 ним утворюється вартісна величина продукту, що характеризує ці властивості від планування розробок продукції до її реалізації і післяпродажного обслуговування. На рис. 1 показаний ланцюжок формування витрат і вартості товару і послуги.

Вона дозволяє конкретизувати принцип гарантії якості і побачити коли, тобто на якому етапі діяльності, і де, в якому підрозділі, він реалізується. Те, що мають на увазі під гарантіями, є технічні, технологічні, екологічні, ергономічні, економічні і інші показники якості, які і забезпечують задоволення запитів споживача.

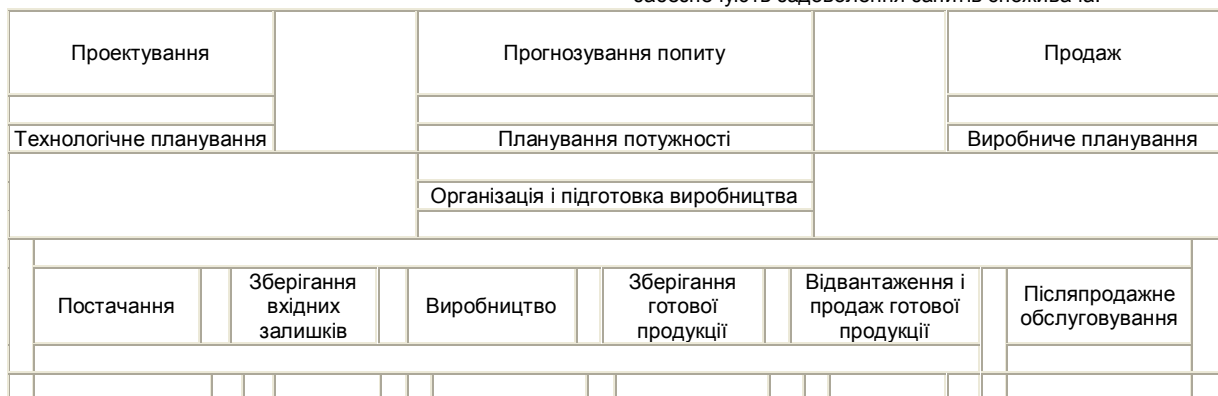


Рис. 1. Ланцюжок формування затрат і створення вартості продукції

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, якщо базовим механізмом управління якістю є контроль відповідності, то складовими витрат на якість продукції є витрати на якість виробу і на якість сервісу (ця якісна сировина, матеріали), тобто це витрати входу і виходу системи. На підприємствах, де упроваджена і функціонує СМЯ, витрати на якість слід розглядати ширше, включаючи витрати на якість устаткування, технології, виробничих процесів, умов праці; кваліфікацію робітників, тобто витрати на якість входу, процесу і виходу системи.

Компонентами об'єкту управління на базі механізму TQM є якість системи управління, якість оснащення фірми, якість керівників і персоналу. Витрати на якість на цьому рівні ієрархії зростають на величину, адекватну названим компонентам управління.

Відзначимо, що всі ці термінологічні поняття розглядаються як синоніми, оскільки в основі їх визначення лежить вартісна оцінка основних засобів, матеріальних і трудових ресурсів, спожитих у виробництві. З витрат виробництва, рівно як з витрат, пов'язаних з

якістю, формується собівартість – величина використаних на певну мету ресурсів в грошовому виразі.

Список використаної літератури:

1. Володіна Н.Л. Система управления затратами на обеспечение качества продукции в процессе производства: Автореф. дис. канд. экон. наук. Воронеж, 2006.
2. Войтоловский В.Н., Пермонд М.Х. Организация контроля качества продукции за рубежом. М.: Экономика, 1969. – 190 с.
3. Горбашко Е.А. Управление качеством: Учебное пособие: Экономика. Управление. Бизнес. Экономика предприятия (фирмы). СПб.: Питер, 2008. – 284 с.
4. Демиденко Д.С. Управление затратами при формировании качества промышленной продукции: Автореф. дис. канд. экон. наук. СПб., 1996. – 31 с.
5. Джуран Д. Все о качестве: Зарубежный опыт. Выпуск 2. Высший уровень руководства и качество. М., 2001. – 250 с.
6. Ерёмченко Е.С. Внутренний контроль затрат на качество продукции спиртовой промышленности: Автореф. дис. канд. экон. наук. Новосибирск, 2007.
7. Канівець А.Н., Герасимов Б.И., Пархоменко Л.В.

Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия. Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2005. – 144 с. 8. *Коц Г.П.* Управління витратами на забезпечення якості промислової продукції. Автореф. дис. канд. экон. наук. Харків, 2001. 9. *Морозова-Герасимович Н.А.* Управлінський облік і аналіз затрат на забезпечення якості продукції (на прикладі плодоовочеконсервних підприємств України): Автореф. дис. канд. экон. наук. / Інститут аграрної економіки УААН. К., 2003. – 22 с. 10. *Наврозова Ю.О.* Економічні засади управління якістю продукції морських торговельних портів України: Автореф. дис. канд. экон. наук. Одесса, 2005. – 19 с. 11. *Полова Т.Д.* Концепция управленческого учета в системе обеспечения качества продукции и услуг: Автореф. дис. д-ра. экон. наук. Ростов-на-Дону, 2002. 12. *Рахлин К.М., Куташов А.К., Крет В.В.* К вопросу о затратах на качество // Стандарты и качество. – 1982. – № 4. – С. 37-38. 13. *Рахлин К.М., Скрипко Л.Е.* Методология классификации затрат на качество // Стандарты и качество. – 1997. – № 3. – С. 49-51. 14. *Семенов С.Н.* Резервы управления качеством. Изд-во Саратовского университета, 1984. – 159 с. 15. *Филиппова О.А.* Совершенствование управления затратами на качество как основы повышения эффективности системы менеджмента качества. Автореф. дис. канд. экон. наук. Казань, 2007. 16. *Фейгенбаум А.* Контроль качества продукции: Сокр. пер. с англ. М.: Экономика, 1986. – 163 с. – С. 137. 17. *Хамдамов З.Ю.* Совершенствование учета и анализа качества продукции. М.: МГУ, 1983. – 27 с. 18. *Харрингтон Дж.* Управление качеством в американских корпорациях: сокр. пер. с англ. / Дж. Харрингтон. – М.: Экономика, 1990. – 256 с. 19. *Чернуха И.М., Макаренкова Г.Ю.* Затраты на качество: убыток или прибыль? // Хранение и переработка сельхозсырья. – 2005. – № 6. – С. 12-15. 20. *Э. Деминг, Дж. Джуран, Ф. Кросби, К. Исикава, А. Фейгенбаум, Т. Тагути, Т. Сейфи.* Гуру менеджмента качества и их концепции: По материалам книги В.А. Лапидуса "Всеобщее качество в российских компаниях" <http://www.management.com.ua>. 21. *Дж. Кампанелла.* Экономика качества <http://www.inventech.ru>.

ТИМРІЄНКО Ірина Юріївна – аспірант кафедри обліку та аудиту Вінницького фінансово-економічного університету