

Левкуліч В.В.

## ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ РОЗВИТКУ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ ПІДПРИЄМСТВ З ВИРОБНИЦТВА ОДЯГУ ЗАКАРПАТСЬКОЇ ОБЛАСТІ

У статті здійснено оцінювання рівня розвитку систем управління витратами на якість продукції підприємств з виробництва одягу Закарпатської області на основі сформульованих критеріїв оцінювання. Також визначено структуру витрат на якість продукції та їх частку у загальному обсязі річних витрат і у загальному обсязі реалізації аналізованих підприємств з виробництва одягу. Обґрунтовано необхідність впровадження та оцінювання ефективності на підприємствах з виробництва одягу систем управління витратами на якість, які б забезпечували оптимальний перерозподіл структури зазначених витрат. Виокремлено основні показники, на основі яких слід здійснювати оцінювання витрат, пов'язаних із забезпеченням та поліпшенням якості продукції.

**Ключові слова:** оцінювання, система управління витратами на якість продукції, підприємства з виробництва одягу Закарпатської області, структура витрат на якість.

**Постановка проблеми.** Оцінювання витрат на якість є, по суті, продовженням їх аналізу та проводиться на підприємстві з метою отримання інформації для прийняття рішень керівництвом підприємства в сфері якості.

Оцінювання підвищення якості продукції на підприємстві, оцінювання впливу витрат, пов'язаних із забезпеченням та підвищенням якості продукції на економічні показники діяльності підприємства, а також узагальнення отриманих результатів є невід'ємною частиною фінансової стратегії підприємства в сфері якості.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню питання оцінювання ефективності систем управління якістю продукції та витратами, пов'язаними з її забезпеченням і поліпшенням, значна увага приділена в працях В.Шухарта [1], Е.Демінга [2], Дж.Джурана [3], Ф.Кросбі [4], А. Фейгенбаума [5], О.І. Момота [6], Л.Е. Скрипко [7], Ж.А. Чеснокова [8], А.В. Бондарець [8], В.М. Пархоменко [9] та інших.

**Методологія дослідження.** Методологічною основою статті є загальнонаукові та спеціальні методи дослідження. Зокрема, індукції та дедукції, порівняння, економіко-статистичні методи та інші.

**Формування цілей статті.** Метою цього дослідження є проведення оцінювання рівня розвитку системи управління витратами, пов'язаними з забезпеченням та поліпшенням якості продукції на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області.

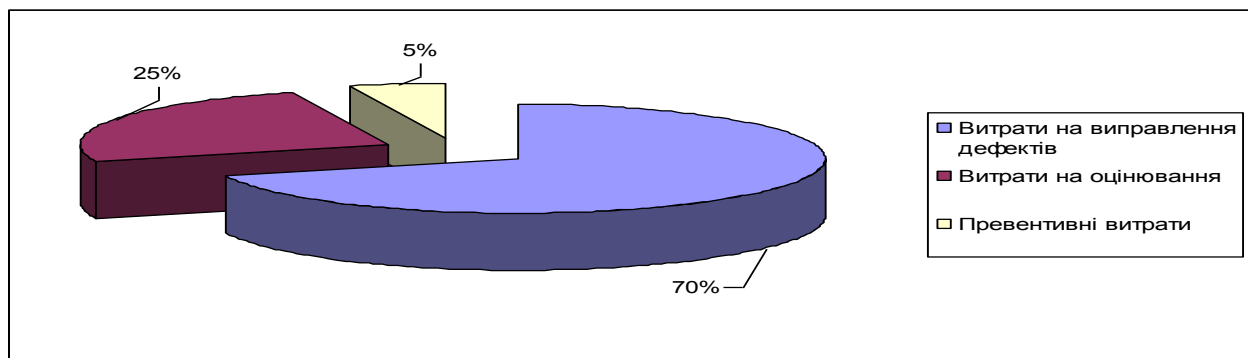
**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сьогоднішній день існує значна кількість методів та технічних засобів, що здатні забезпечити оцінювання окремих якісних параметрів продукту, як, наприклад, оцінювання ергономічних та естетичних показників, показників сортності, показників надійності та безпеки, екологічних показників та інших.

Проте оцінювання витрат, пов'язаних із забезпеченням та підвищенням якості на підприємстві, є досить складним та досі недостатньо дослідженим питанням як серед вітчизняних науковців, так і серед вітчизняних підприємців. Це пов'язано, перш за все, з відсутністю ефективної методики їх визначення та аналізу.

Як показали дослідження і досвід іноземних науковців та підприємців, витрати на якість продукції можуть сягати від 2% до 20% обсягу продаж. Відповідна інформація знаходить своє підтвердження у виданнях таких організацій, як Інститут забезпечення якості (Quality Assurance Institute), що заснований у 1980 році в США з метою забезпечення лідируючих позицій в сфері управління якістю, Американська спілка по контролю якості (American Society for Quality Control), заснована у 1946 році з метою пошуку шляхів підтвердження та підтримки впроваджень, що стосуються поліпшення якості технічного оснащення та обладнання, здійснених у воєнний час, а також Європейська організація якості (The European Organisation for Quality), заснована у 1956 році п'ятьма країнами Західної Європи: Франція, Італія, Західна Німеччина, Нідерланди та Великобританія з метою розвитку та управління якістю в їх найширшому значенні та з метою здійснення впливу на навчання в сфері якості. При цьому типова структура витрат на якість продукції є такою (рисунок 1) [10].

З діаграми, показаної на рисунку 1, зрозуміло, що найбільшу частку в загальних витратах на якість займають витрати на усунення дефектів, у той час як досвід іноземних підприємств свідчить, що кожен долар, вкладений у превентивні заходи щодо попередження дефектів, забезпечує економію в 10 доларів.

Такий стан справ зайвий раз підтверджує необхідність впровадження на підприємствах систем управління якістю, які б забезпечували оптимальний перерозподіл структури витрат на якість та здійснення оцінки їх ефективності.



**Рис. 1. Типова структура витрат, пов'язаних із забезпеченням та підвищенням якості продукції на промислових підприємствах\***

\* Джерело: [10]

О.І. Момот пропонує для оцінювання ефективності системи менеджменту якості застосовувати метод, що базується на визначенні ключових процесів, які найбільше впливають на ефективність системи менеджменту якості та показники відповідних процесів, що характеризують їх з погляду часу, кількості, витрат і якості, а також базується на аналізі динаміки зміни кількісних характеристик показників [11, с. 22].

Оскільки оцінювання ефективності системи менеджменту якості на підприємстві є досить складним та трудомістким процесом, а також характеризується значною залежністю від особливостей діяльності підприємств різних галузей, вважаємо

вищенаведений підхід комплексним і універсальним та таким, що дає змогу на основі застосування визначених принципів здійснювати достовірну оцінку ефективності систем менеджменту якості.

З метою здійснення оцінювання рівня розвитку системи управління витратами, пов'язаними з забезпеченням та поліпшенням якості продукції на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області та розробкою наукових та практичних рекомендацій, нами було проведено опитування керівників і спеціалістів з якості відповідних підприємств на основі заздалегідь підготовлених анкет. Результати опитувань наведені у таблиці 1.

Таблиця 1

**Оцінювання рівня розвитку системи управління витратами, пов'язаними з забезпеченням та покращенням якості продукції на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області\***

Критерій оцінювання \ Підприємства	Підприємство 1	Підприємство 2	Підприємство 3	Підприємство 4	Підприємство 5
Стратегія в сфері якості	Допустимий відсоток дефектів	Допустимий відсоток дефектів	Допустимий відсоток дефектів	Нуль дефектів	Допустимий відсоток дефектів
Витрати на забезпечення якості	СОС+CONC	СОС	СОС	СОС+CONC	СОС
Дії в сфері якості	Здійснюються в міру необхідності	Здійснюються в міру необхідності	Ретельно сплановані	Ретельно сплановані	Ретельно сплановані
Рівень виконання стратегії в сфері якості (%)	70	80	92	95	90
Сертифікована система управління якістю	-	-	-	+	-
Дослідження рівня задоволеності споживачів (замовників) продукцією	+	+	+	+	+
Управління витратами на якість	-	-	-	+	-

\* Джерело: розроблено автором на основі даних проведеного опитування

Аналізуючи дані, наведені в таблиці 1, зауважимо, що серед основних умов, які визначають стратегію підприємства в сфері якості можна ви-

значити галузь господарювання та асортимент продукції, що виготовляється. Оскільки ми розглядаємо сектор виробництва одягу, варто зауважити, що

тут основною метою стратегії в сфері якості є задоволення потреб та вподобань споживачів. Специфікою діяльності вітчизняних підприємств цієї галузі господарювання є організація діяльності за толінговими схемами. Отже, зважаючи на основні вимоги, які диктує замовник щодо виконання робіт, відповідно формується стратегія із забезпечення показників якості продукції: нуль дефектів або допустимий відсоток дефектів. Опитування, проведене на підприємствах з виробництва одягу показало, що на чотирьох із п'яти підприємствах допускається певний відсоток дефектів, який, як правило, коливається в межах від 1% до 3%.

Іншим критерієм, за яким здійснювалось оцінювання рівня розвитку системи управління витратами, пов'язаними з забезпеченням та поліпшенням якості продукції на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області, є типовий підхід до формування витрат у системі управління якістю продукції:

1) витрати на забезпечення виробництва продукції заданого рівня якості (cost of conformance (COC));

2) втрати, пов'язані з виробництвом продукції, що не відповідає заданому рівню якості (cost of non-conformance (CONC));

3) витрати на забезпечення виробництва продукції заданого рівня якості та втрати, пов'язані з виробництвом продукції, що не відповідає заданому рівню якості (COC + CONC).

Опитування показало, що тільки два з п'яти підприємства дотримуються третього підходу, який передбачає формування витрат за двома напрямками: витрати на забезпечення виробництва продукції заданого рівня якості та втрати, пов'язані з виробництвом продукції, що не відповідає заданому рівню якості. Така ситуація призводить до неможливості здійснення об'єктивної оцінки інформації щодо витрат, пов'язаних із забезпеченням якості.

Подальшим є визначення характеру дій, що здійснюються з метою забезпечення якості продукції на підприємствах з виробництва одягу. З таблиці 1 зрозуміло, що на підприємстві 1 та підприємстві 2 дії в сфері якості здійснюються в міру необхідності, а на підприємствах 3, 4, 5 – дії в сфері якості є ретельно спланованими.

При цьому рівень виконання стратегії в сфері якості був оцінений таким чином: підприємство 1 – 70 %, підприємство 2 – 80 %, підприємство 3 – 92 %, підприємство 4 – 95 %, підприємство 5 – 90 %.

Варто зауважити, що опитування, проведене на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області, показало, що тільки на одному з п'яти підприємств впроваджена сертифікована система управління якістю, що свідчить про необхідність здійснення заходів щодо вдосконалення діяльності підприємств з виробництва одягу регіону в сфері забезпечення та поліпшення якості продукції. При цьому основною причиною відсутності сертифікованої системи управління якістю на підприємствах було відзначено нестачу коштів, необхідних для її впровадження та сертифікації. Разом з тим також відзначалась відсутність необхідності впровадження та сертифікації системи управління якістю, адже попередній досвід не підтвердив очікуваних сподівань. Проведені дослідження показали, що така ситуація в основному зумовлена тим, що головною метою впровадження системи управління якістю на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області було отримання сертифікату, яке б гарантувало співпрацю з іноземними партнерами, а не комплексний підхід до управління якістю та витратами на її забезпечення, який сприяв би виробництву конкурентоспроможної високоякісної продукції.

Позитивним є те, що на всіх п'яти підприємствах здійснюється дослідження рівня задоволеності споживачів (замовників) продукцією, що свідчить про орієнтацію відповідних підприємств на вимоги та вподобання споживачів (замовників), тобто дотримання одного з основних принципів комплексного управління якістю продукції.

Проте опитування, проведене на п'яти підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області, показало, що управління витратами на якість не здійснюється на жодному з досліджуваних підприємств, що значно ускладнює прийняття обґрунтованих рішень у сфері управління якістю.

Дослідження, здійснене на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області, дали змогу визначити структуру витрат на якість продукції (рис. 2).

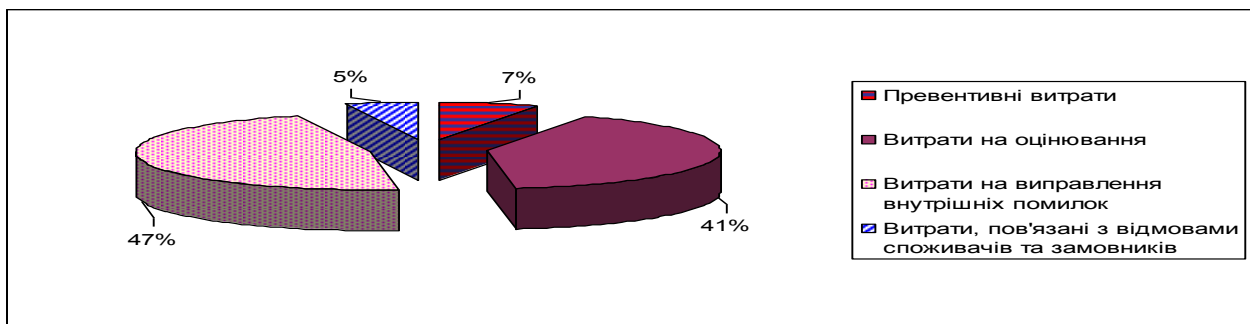


Рис. 2. Структура витрат на якість на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області (2004-2011 рр.)\*

\* Джерело: власна розробка на основі даних досліджуваних підприємств

З рисунку 2 видно, що частка превентивних витрат (7 %) у структурі загальних витрат на якість є трохи більшою, ніж частка витрат на виправлення зовнішніх помилок (5 %), що свідчить про ефективність заходів, здійснюваних задля попередження випадків відмов споживачів. Але частка витрат на виправлення внутрішніх помилок є надто значною (47 %) та навіть перевищує частку витрат на оцінку якості продукції (41 %), що

свідчить про недостатню ефективність та доцільність здійснюваних заходів щодо попередження внутрішніх помилок.

Також у процесі проведеного нами дослідження на аналізованих підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області було визначено частку витрат на якість у загальному обсязі річних витрат та у загальному обсязі реалізації. Результати наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

**Частка витрат на якість у загальному обсязі річних витрат та у загальному обсязі реалізації аналізованих підприємств з виробництва одягу Закарпатської області (середнє значення за 2004–2011 рр.), % \***

Показник	Підприємство				
	Підприємство 1	Підприємство 2	Підприємство 3	Підприємство 4	Підприємство 5
Частка витрат на якість у загальному обсязі річних витрат	15	20	17	23	14
Частка витрат на якість у загальному обсязі реалізації	7	9	8	10	6

\* Джерело: розроблено на основі даних підприємств

Аналізуючи дані, наведені в таблиці 2, можна дійти висновку, що частка витрат на якість у загальному обсязі річних витрат та у загальному обсязі реалізації аналізованих підприємств з виробництва одягу Закарпатської області є досить значною, що зайвий раз підтверджує необхідність управління витратами, пов'язаними з якістю продукції на вітчизняних підприємствах з виробництва одягу.

З метою аргументації необхідності впровадження системи управління якістю та витратами на її забезпечення наведемо оцінку загальних витрат на якість до і після впровадження системи управління якістю на підприємствах різної галузевої спрямованості й обсягів виробництва, проведеною фахівцями шведської асоціації із дослідження питань забезпечення якості (Swedish Association of Research Quality Assurance) (таблиця 3) [12, с. 206].

Таблиця 3

**Частка витрат на якість до і після побудови системи менеджменту якості\***

№	Види витрат на якість	Питома вага від загальних витрат на якість (%)	
		традиційне управління	управління відповідно до МС ISO 9000
1.	Витрати на попередження дефектів	1	7
2.	Витрати на виявлення дефектів (інспекція)	34	28
3.	Витрати на усунення дефектів до передачі продукції споживачам (внутрішній брак)	35	20
4.	Витрати на усунення дефектів після придбання продукції споживачами (зовнішній брак)	30	20
5.	Економія витрат на якість	-	25
6.	Усього витрат на якість	100	100

\* Джерело: [12, с.206].

У процесі дослідження було виділено дві групи підприємств:

1) підприємства, які не впровадили систему менеджменту якості;

2) підприємства, які перейшли на нові методи управління, тобто впровадили та сертифікували систему менеджменту якості на відповідність МС ISO 9000.

З таблиці 3 зрозуміло, що впровадження та сертифікація системи управління якістю на підприємстві дає змогу не тільки ефективно перерозподілити складові витрат на якість, а й досягти значної економії відповідних витрат (25%).

Підсумовуючи вищенаведене, зазначимо, що основними показниками, на основі яких слід здійснювати оцінювання витрат, пов'язаних з якістю на підприємствах з виробництва одягу, є:

- частка превентивних витрат у загальних витратах на якість;
- частка витрат на оцінку у загальних витратах на якість;
- частка витрат на виправлення внутрішніх помилок у загальних витратах на якість;
- частка витрат, пов'язаних з відмовами споживачів та замовників у загальних витратах на якість;
- темп зростання відповідних видів витрат;
- частка витрат на якість у загальному обсязі річних витрат;
- частка витрат на якість у загальному обсязі реалізації;
- ефективність заходів, спрямованих на забезпечення та поліпшення якості продукції тощо (таблиця 4).

Таблиця 4

**Показники оцінки витрат у системі управління якістю продукції на підприємствах з виробництва одягу**

№	Показник	Спосіб розрахунку
1.	Частка превентивних витрат у загальних витратах на якість	<b>ПВ/ВЯ</b>
2.	Частка витрат на оцінку у загальних витратах на якість	<b>ВО/ВЯ</b>
3.	Частка витрат на виправлення внутрішніх помилок у загальних витратах на якість	<b>ВВП/ВЯ</b>
4.	Частка витрат, пов'язаних з відмовами споживачів та замовників у загальних витратах на якість	<b>ВЗВ/ВЯ</b>
5.	Темп зростання частки превентивних витрат у загальних витратах на якість	<b>ПВ<sub>6</sub> / ПВ<sub>3</sub></b>
6.	Темп зростання частки витрат на оцінку у загальних витратах на якість	<b>ВО<sub>6</sub> / ВО<sub>3</sub></b>
7.	Темп зростання частки витрат на виправлення внутрішніх помилок у загальних витратах на якість	<b>ВВП<sub>6</sub> / ВВП<sub>3</sub></b>
8.	Темп зростання частки витрат, пов'язаних з відмовами споживачів та замовників у загальних витратах на якість	<b>ВЗВ<sub>6</sub> / ВЗВ<sub>3</sub></b>
9.	Частка витрат на якість у загальному обсязі річних витрат	<b>ВЯ / ЗВ</b>
10.	Частка витрат на якість у загальному обсязі реалізації	<b>ВЯ / ОР</b>
11.	Витрати, які збільшують споживчу вартість продукту	<b>∑ПВ</b>
12.	Витрати, які не збільшують споживчу вартість продукту	<b>∑ВВП + ∑ВЗВ+∑ВО</b>

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Узагальнюючи підходи до оцінювання витрат на якість продукції та провівши власне дослідження, яке дало змогу оцінити рівень розвитку системи управління витратами на якість на підприємствах з виробництва одягу Закарпатської області, зазначимо, що для здійс-

нення об'єктивного оцінювання витрат на якість необхідно створити та забезпечити ефективне функціонування збалансованої системи формування, контролю, аналізу та оцінювання витрат, пов'язаних із забезпеченням та підвищенням якості продукції на вітчизняних підприємствах з виробництва одягу.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Shewhart W. Economic control of Quality of Manufactured Product. – N. Y.: D.Van Nostrand Co., 1931. – P. 53-54.
2. Juran Joseph M. Quality Control Handbook, Third Edition New York McGraw-Hill. – 1979.
3. Deming Walter E., Out of the Crisis. – Cambridge: MIT Center for Advanced Engineering Study, 1986. – 55 p.
4. Crosby. P. B. Quality is Free. – USA.: Mentor Book, 1980. – 270 p.
5. Feigenbaum, Armand V. Total Quality Control (3 ed.), New York : McGraw-Hill, 1991. – p. 111.
6. Момот О.І. Використання методів оцінки ефективності процесів системи менеджменту якості / О.І. Момот, Ю.І. Норенко, І.Г. Федоренко // Вісник Київського національного університету технологій та дизайну: зб. наук. праць. – Київ. – 2010. – № 3. – С. 7–12.
7. Скрипко Л.Е. Методология оценивания затрат на качество / Л.Е.Скрипко // Методы менеджмента качества. – 2001. – №1. – С. 3–5.
8. Чеснокова Ж.А. Особенности оценки и анализа затрат на качество на промышленном предприятии с учетом внедрения процессного подхода / Ж.А. Чеснокова, А.В. Бондарец // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – №6. – С. 137–142.
9. Пархоменко В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / В.М. Пархоменко. – Житомир, 2011. – 37 с.
10. Доля затрат на качество в обороте [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://quality.eup.ru/ECONOM/dzko.htm>
11. Момот О.І. Економічний механізм управління якістю виробничої діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.04. «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності)» / О.І. Момот. – Донецьк, 2008. – 35 с.
12. Момот О.І. Менеджмент якості та елементи системи якості: навч. посіб. / О.І. Момот – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 368 с.