

На правах рукописи

Овчаренко Павел Анатольевич

Информационное обеспечение анализа затрат на качество премиксов

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва - 2012

Работа выполнена на кафедре экономического анализа и аудита Автономной некоммерческой организации высшего профессионального образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации».

Научный руководитель: **Изука Татьяна Борисовна**
кандидат экономических наук, доцент

Официальные оппоненты: **Рогуленко Татьяна Михайловна** доктор экономических наук, профессор (профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения ВПО «Государственный университет управления»)

Тафинцева Валентина Николаевна
кандидат экономических наук, доцент
(доцент кафедры экономического анализа Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения «Государственный университет Министерства финансов Российской Федерации»)

Ведущая организация: **Российский Государственный Аграрный Университет – МСХА им. К.А. Тимирязева**

Защита состоится «25» декабря 2012 года в 14-00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 513.002.03 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу: 141014, Московская область, г. Мытищи, ул. В. Волошиной, д. 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, ауд. 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации».

Автореферат разослан «23» ноября 2012 года.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
к.э.н., доцент

К.В. Абрамова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы. В современных условиях для обеспечения высокой жизнедеятельности и прогнозируемой продуктивности животных и птицы предъявляются повышенные требования к качеству их кормления. Государственной программой развития сельского хозяйства предусмотрено довести в 2012 г. производство скота и птицы для потребления до 11,4 млн. тонн, молока до 30 млн. тонн. Выполнению данных требований способствует применение сбалансированных комбикормов, содержащих премиксы, которые представляют смесь биологически активных веществ с наполнителем. По расчетам для реального удовлетворения потребности животноводства в концентрированных кормах, необходимо довести уровень выпуска премиксов до 300 тыс. тонн. В Российской Федерации произведено премиксов в 2009 г. – 71 тыс. тонн, в 2010 г. – 87 тыс. тонн, в 2011г. – 124 тыс. тонн.

Повышению эффективности деятельности организаций производящих премиксы и их конкурентоспособности во многом способствует качество производимой продукции, которое зависит от компонентов премиксов, промышленного оборудования, квалификации персонала, пред- и послепродажного обслуживания продукции.

Необходимость постоянного повышения контроля качества премиксов требует наличия соответствующей информационной системы анализа затрат на качество премиксов. Для проведения экономического анализа и принятия управленческих решений в области производства премиксов руководству организации необходима осведомленность по соответствующим вопросам, которая является результатом отбора, оценки и концентрации исходной информации. Уровень проведения анализа затрат на качество премиксов во многом зависит от имеющегося информационного обеспечения управления затратами.

Эффективное управление затратами снижает расходы, в том числе и на качество продукции. Выбор оптимальных управленческих решений основывается на управленческом анализе затрат на качество, требующем оперативного получения информации, используя современные информационные технологии.

На данный момент недостаточно исследована методика построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов, отсутствует четкое описание и определение критерия оценки эффективности затрат на качество премиксов. Объективная необходимость разработки методики построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов предопределила актуальность темы исследования.

Степень разработанности проблемы. Вопросы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов в настоящее время недостаточно изучены. Исследованиями в области учета и анализа затрат на качество продукции занимаются ведущие российские и зарубежные ученые и практики.

Значительный вклад в формирование и развитие методологии бухгалтерского учета и информационного обеспечения анализа затрат на качество продукции внесли отечественные ученые: Ю.П. Адлер, В.И. Гиссин, О.П. Глудкин,

Э.Н. Гончаров, И.А. Илюхина, Е.М. Карлик, М.Ф. Овсяичук, В.Я. Овсяичук, К.М. Рахлин, Т.М. Рогуленко, Л.Е. Скрипко. Анализ затрат на производство продукции исследовали такие российские ученые, как Л.В. Донцова, Е.А. Еленевская, В.В. Ковалев, В.Г. Лебедев, М.В. Мельник, Н.А. Никифорова, Г.В. Савицкая, В. Н. Тафинцева, А.Д. Шеремет и другие. Весомый вклад в изучение, классификацию и анализ затрат на качество продукции внесли и зарубежные ученые-экономисты: У.Э. Деминг, М.Д. Джуран, К. Исикава, Ф. Б. Кросби, В.Д. Мацута, Э.А. Фейгенбаум.

При исследовании проблемы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов использовались труды вышеперечисленных ученых.

Необходимость дальнейшего совершенствования информационного обеспечения анализа затрат на качество производимой продукции и совершенствования его методики определила выбор темы исследования, его цели и задачи.

Цель диссертационного исследования состоит в комплексном развитии системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов и разработки на этой основе рекомендаций по ее совершенствованию

Задачи исследования. В соответствии с целью диссертационного исследования автором поставлены и решены следующие задачи теоретического и прикладного характера:

- изучено экономическое содержание затрат на качество продукции;
- уточнены классификация и структура затрат на качество выпускаемой продукции;
- исследовано информационное обеспечение анализа затрат на качество продукции;
- определены направления совершенствования организации учета затрат на качество продукции в организациях, выпускающих премиксы;
- проведен факторный анализ затрат, обеспечивающих качество премиксов с целью определения влияния отдельных элементов затрат на качество на общеэкономические показатели;
- разработана и предложена методика управленческого анализа затрат на обеспечение качества премиксов;
- разработана модель оптимального распределения затрат, обеспечивающих качество продукции с целью выявления наилучших вариантов распределения затрат на качество в рамках разработанной классификации.

Предметом исследования является информационное обеспечение анализа затрат на качество продукции.

Объектом исследования являются факты хозяйственной деятельности, влияющие на обеспечение качества продукции организаций, выпускающих премиксы.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности. Содержание диссертации соответствует формуле специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» (экономические науки): п. 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», п. 2.3 «Развитие методоло-

гии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности», п. 2.17. «Методология применения современных информационных и коммуникационных технологий в области экономического анализа».

Методологическая и теоретическая основа исследования. Основой исследования являются научные труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные вопросам учета и анализа затрат на качество, а также его информационного обеспечения и автоматизации.

Исследование базируется на законодательных и нормативных актах РФ, постановлениях Правительства РФ, отраслевых методических указаниях, материалах научных статей и периодических изданий.

Методологической базой исследования являются общенаучные методы исследования: наблюдение, сравнительный и логический анализ, группировки, дедукции и индукции, системный подход к оценке экономических явлений, факторный анализ, интервьюирование, сбор статистической информации.

Информационной базой работы послужили данные синтетического и аналитического учета, бухгалтерская, финансовая и налоговая отчетность, личные наблюдения, статистические данные, а также данные, полученные в результате устного опроса технологов, бухгалтеров, лаборантов и других работников организаций, выпускающих премиксы.

Научная новизна исследования заключается в разработке методики построения системы информационного обеспечения, направленной на формирование достоверной информационно-аналитической базы для анализа затрат на качество премиксов, выработке критериев оценки эффективности затрат на качество для принятия оперативных экономически обоснованных управленческих решений.

Наиболее существенные результаты, полученные автором и выносимые на защиту, содержатся в следующих научных положениях:

- выбрана и скорректирована классификация затрат на качество продукции, используемая в системе информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов;

- разработана методика построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов, позволяющая создать эффективную систему сбора данных о затратах на основе систем финансового и управленческого учета;

- предложены критерии оценки эффективности затрат на качество производимых премиксов, позволяющие достоверно и оперативно оценить затраты на качество и их отклонения от планируемых, принимать оперативные управленческие решения, направленные на сокращение затрат организации и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции;

- разработана модель оптимального распределения затрат на качество с целью выбора наилучшего варианта распределения затрат для повышения качества продукции, сокращения общих затрат на качество и, как следствие, увеличения прибыли.

Теоретическая и практическая значимость работы. Выполненное диссертационное исследование содержит решение ряда задач по разработке мето-

дики построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов. Также результаты и основные выводы работы можно использовать для совершенствования анализа затрат на качество продукции.

Практическая значимость исследования состоит в том, что разработанная методика построения системы информационного обеспечения, направлена на формирование достоверной информационно-аналитической базы для анализа затрат на качество. Также практическое значение имеет использование разработанных показателей, характеризующих затраты на качество премиксов, и моделей их распределения, для определения их влияния на повышение качества премиксов, которые впоследствии должны стать инструментом для выявления возможностей снижения затрат и максимального сокращения отрицательных затрат на качество. Практические рекомендации и аналитические выводы, полученные в процессе работы над диссертацией, нашли применение в ЗАО «Витасоль» в 2011-2012 гг.

Апробация работы. Основные результаты проведенного исследования докладывались и обсуждались на международной научно-практической конференции в рамках ежегодных Чайновских чтений 2009 г.; Международной научной студенческой конференции 2010 г; Международной научно-практической конференции молодых ученых – преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей 2010 г., Международной научно-практической конференции 2011 г., IV международной научно-практической конференции 2010 г.; международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации по итогам научно-исследовательской работы в 2011 г. 2012 г.

Содержащиеся в диссертационной работе рекомендации приняты к внедрению в практическую деятельность ЗАО «Витасоль (акт от 30.10.2011) и в ООО «ШМ» (республика Беларусь) (акт от 05.12.2011).

Публикации. Основные положения диссертации и результаты исследования изложены в 11 опубликованных работах общим объемом 3,49 п.л., (авторских 3,21 п.л.), в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки России 5 статей общим объемом 1,2 п.л. (авторских 1,2 п.л.).

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В первой главе «Теоретические основы учета и анализа затрат на качество» подробно рассмотрены теоретические основы учета и анализа затрат на качество. Рассмотрена сущность понятия «качество», классификация и структура общих затрат и затрат на качество. Рассмотрено информационное обеспечение анализа затрат на качество.

Вторая глава «Учет затрат на качество, его организация на предприятиях выпускающих премиксы» посвящена вопросам организации учета затрат на качество, их группировке в организациях, выпускающих премиксы. Проанализированы технология и направления совершенствования учета затрат на качество

премиксов. Предложены направления совершенствования учета затрат на качество в организациях, выпускающих премиксы.

В третьей главе «Анализ эффективности затрат на качество» содержится анализ эффективности и оптимальности затрат на качество. Проведен факторный анализ затрат на качество. Выявлены и обоснованы критерии оценки эффективности затрат на качество. Предложена методика управленческого анализа эффективности затрат на качество, в том числе оптимальность распределения затрат на качество. Выявлены и обоснованы критерии оценки эффективности затрат на качество.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

Список использованной литературы содержит 121 источник. В работе 16 приложений, 19 таблиц и 8 рисунков. Объем диссертации составляет 172 страницы.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Выбрана и скорректирована классификация затрат на качество продукции, используемая в системе информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов.

Качество – одна из фундаментальных категорий, определяющих образ жизни, социальную и экономическую основу для успешного развития человека и общества. По определению ГОСТ 15467-79, «качество – это совокупность свойств продукции, обуславливающих ее пригодность удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением». Следовательно, степень удовлетворения требований и ожиданий потребителя является главным критерием оценки деятельности организации, как с позиции качества, так и с позиции выявления затрат, связанных с качеством.

Затраты на качество – это затраты, связанные с поддержанием совокупности свойств продукции, обуславливающих ее пригодность удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением.

Существующие классификации затрат обладают рядом недостатков, главный из которых – значительная трудоемкость формирования базы данных идентификации затрат, а также ограничение дальнейшей интерпретации результатов.

Исследование показало, что затраты на качество необходимо соотносить и классифицировать с учетом специфики деятельности организации и существующих категорий различных видов затрат, учет которых ведётся в организации.

Основой для разработки предложенной классификации послужили: японская классификация затрат на качество, представленная в трудах ученых К. Исикавы и В. Д. Мацуты; классификация Т.Д. Поповой и Н.Т. Лабынцева, классификация затрат по экономическому характеру.

Специфика деятельности организации, система учета, анализа и оценки затрат на качество, определяют выбор и использование определенной классификации затрат или их совместное использование.

В ходе исследования предложено классифицировать затраты связанные с поддержанием качества продукции по способу включения затрат в себестоимость продукции. Затраты на качество целесообразно разделять между производственной себестоимостью, коммерческими и управленческими расходами. Такое разделение затрат ускоряет и облегчает формирование информационной базы по затратам на качество, позволяет проводить анализ затрат с помощью стандартных методов экономического анализа, а также помогает выявить влияние затрат на качество на показатели, характеризующие финансовое и общеэкономическое состояние организации.

Классификация Т.Д. Поповой и Н.Т. Лабынцева по стадиям жизненного цикла продукта (процессам) и по центрам возникновения затрат предназначена для получения данных о затратах в разрезе подразделений ответственных за качество товара (услуги) на определённых этапах его жизненного цикла. Центрами затрат являются различные производственные подразделения и функциональные службы, представляющие информацию, которая является источником для принятия управленческих решений, выявления виновных в ненадлежащем качестве продукции и неоправданных затратах на качество. Существенным достоинством подхода разделения затрат на качество по центрам затрат является простота получения информации, что основано на ведении учета по подразделениям.

Японская классификация затрат на качество хорошо совместима с любыми подходами к разделению затрат на качество. Все затраты по данной модели разделяются на положительные (направленные на поддержание и совершенствование качества) и отрицательные (возникающие вследствие несоответствия выполняемых работ: брак, исправление брака и его последствий и т. д.). В основе такой модели лежит концепция, направленная на работу по обеспечению качества и оценку результативности проводимой деятельности.

Практическое применение данной классификации показало возможность её совместного использования с другими классификациями затрат на качество продукции (услуг), что может существенно облегчить последующий анализ собранных данных.

На основе перечисленных классификаций затрат на качество продукции, разработана и предложена к использованию собственная классификация, являющаяся надежным и достоверным источником для создания информационной базы анализа и оценки затрат на качество премиксов.

Предложенная классификация опирается на принцип строгого совместного применения признаков вышеперечисленных классификаций к разделению затрат на качество продукции. Классифицированные таким образом затраты используются в качестве основы для заполнения базы данных по затратам, связанным с качеством, а полученные данные о затратах, подразделенных именно по указанным выше признакам, служат источником для проведения анализа затрат на качество.

Перечисленные классификации учитывают разные признаки затрат на качество, и только их совмещение позволяет всесторонне охарактеризовать специфические свойства затрат на качество премиксов в целях наполнения информационной базы анализа затрат на качество.

Так, классификация К. Исикавы и В.Д. Мацуты имеет следующие недостатки с точки зрения объекта исследования: затраты, подразделенные на положительные и отрицательные, плохо поддаются выделению и идентификации в системе учета затрат организации. Также данная классификация затрат не дает возможности проведения анализа причин их состояния, что в свою очередь усложняет принятие управленческих решений. Затраты, подразделенные по экономическому характеру, не позволяют проводить оценку затрат на качество в таком ключевом показателе, как оптимальность или эффективность проводимой политики в области поддержания качества продукции и, как следствие, данные затраты невозможно использовать для выявления источников финансовых потерь. Подразделенные по центрам формирования, затраты также не позволяют оценить эффективность использования расходов на обеспечение качества.

Схема разделения затрат на качество по предложенной классификации изображена на Рис. 1.

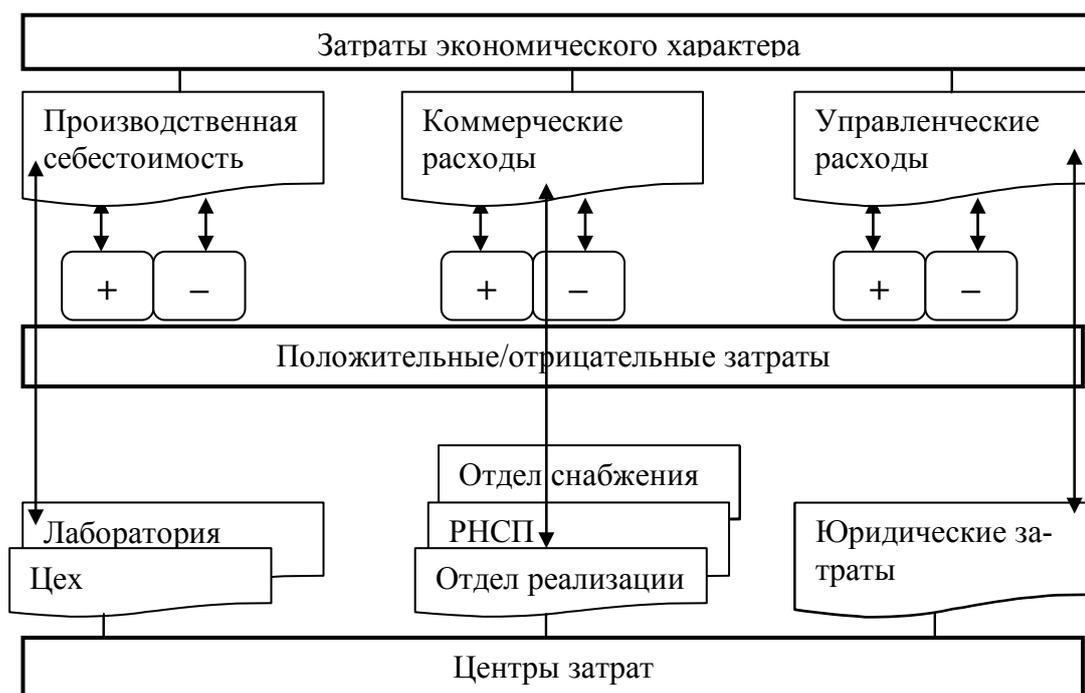


Рис. 1. – Общая классификация затрат на качество премиксов

Предложенная классификация затрат на качество продукции опирается на совокупное использование вышеперечисленных подходов к подразделению затрат на качество, что позволяет снизить влияние отрицательных затрат и усилить экономический эффект от положительных затрат. Затраты, оцениваемые сразу с трех сторон, являются универсальным источником для заполнения базы данных, проведения анализа и оценки затрат на качество. На стадиях оценки затрат на качество, выявления причин ненадлежащего качества продукции сле-

дует применять ещё классификационный признак – классификацию затрат по процессам или по стадиям жизненного цикла продукции. Данная классификация не используется на этапе сбора информации и непосредственного анализа затрат. Её следует использовать как самостоятельный инструмент для принятия управленческих решений

Разработана методика построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов, позволяющая создать эффективную систему сбора и учета данных о затратах на основе систем финансового и управленческого учета.

В процессе исследования было выявлено, что информационной базой для проведения анализа затрат на качество является внутренняя финансовая информация, данные управленческого и оперативного учета.

Правильная и эффективная организация учета затрат на обеспечение качества продукции является главной задачей высшего руководства организации, поскольку позволяет достоверно измерить и проанализировать эффективность вложения средств для уменьшения затрат связанных с качеством и увеличения прибыли, связанного с ростом конкурентоспособности продукции (услуг) организации в результате повышения её качества.

Практическое исследование затрат на качество премиксов выявило, что основным методом учета затрат и калькулирования себестоимости производства премиксов в бухгалтерском учете является позаказный метод. Также исследования затрат на качество в организациях, выпускающих премиксы, показали целесообразность отнесения затрат по центрам формирования затрат. Информационной базой для получения данных по таким затратам является анализ счетов в разрезе статей затрат и центров затрат при помощи аналитических и управленческих регистров.

Основными счетами группировки затрат на качество премиксов являются Счет 20 «Основное производство», Счет 25 «Общепроизводственные расходы», Счет 26 «Общехозяйственные расходы», Счет 44.2 «Коммерческие расходы», Счет 76.2 «Расчеты по претензиям в рублях».

При исследовании выявлено восемь основных центров формирования затрат на качество в составе подразделений организации: «Лаборатория» и отдел «Качества» (отдел «Качества» входит в «Лабораторию»); отдел «Главного инженера»; отдел «Материально-технического снабжения» (МТС); отдел «Рекламы и научного сопровождения продукции» (РНСП); отдел «Реализации»; «Цех кормовых добавок» (ЦКД); «Центральный материальный склад» (Склад); «Юридический» отдел (затраты).

Исходя из функций, отвечающих за качество в каждом подразделении, был составлен основной перечень затрат на качество, разделенный на положительные и отрицательные, и по включению в себестоимость продукции.

К положительным затратам, входящим в себестоимость продукции, следует отнести:

- осуществление контроля качества как поступившего, так и уже хранящегося на складах сырья и готовой продукции;

- затраты на организацию и поддержание требований по рациональному размещению, хранению, учету и отпуску сырья и готовой продукции. Предотвращение поступления в производство сырья, не прошедшего лабораторные исследования, и отпуска готовой продукции, не прошедшей лабораторный контроль.

- осуществление контроля качества технологического процесса производства;

- обеспечение бесперебойной, технически правильной эксплуатации и надежной работы оборудования, связанного с контролем качества, повышения его сменности, содержания в работоспособном состоянии;

Положительные затраты, входящие в коммерческие и управленческие расходы:

- организация обеспечения качественными материальными ресурсами, доставка материальных ресурсов в соответствии с предусмотренными в договорах условиями, контроль их количества, визуальный контроль качества, комплектности и условий хранения на складах организации, оценка и выбор поставщиков;

- научное сопровождение продукции, разработка рецептуры сбалансированных рационов и комбикормов, адаптированных к условиям кормления и содержания животных;

- осуществление взаимодействия с покупателями;

- организация доставки товара в соответствии с предусмотренными в договорах сроками;

- затраты на приобретение информационных правовых систем.

Отрицательные затраты, входящие в себестоимость:

- повторное осуществление контроля качества собственного сырья, готовой продукции и технологического процесса производства;

- затраты на ремонт оборудования, вышедшего из строя по вине работников из-за нарушения правил эксплуатации, затраты на исправление ошибок проектировщиков;

- затраты на переработку несоответствующей продукции, затраты на подготовку нетехнологичного сырья в производство;

- хранение несоответствующей продукции и сырья в специальном изоляторе.

Отрицательные затраты, входящие в коммерческие и управленческие расходы:

- возврат поставщикам несоответствующего сырья;

- исправление ошибок, допущенных в исследованиях и разработках;

- составление претензий к покупателям при нарушении ими договорных обязательств;

- согласование с покупателями изменений условий заключённых договоров;

- судебные издержки.

Данный перечень затрат на качество применим к использованию в организациях, выпускающих премиксы.

В ходе проведенного исследования затрат отделов, отвечающих за поддержание качества премиксов на всех этапах жизненного цикла продукции, были изложены методы получения и выделения затрат на качество из общих затрат отделов. К затратам разных центров ответственности применяются разные подходы к получению данных о затратах на качество.

Проведенное исследование, а также модель функционирования основных отделов, отвечающих за обеспечение качества премиксов, послужили основанием для создания методики построения системы информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов, включающей в себя четыре основных этапа: подготовительный этап; сбор информации о затратах на качество; организация информационного обеспечения анализа затрат на качество премиксов; разработка отчетов. Каждый этап, в свою очередь, включает в себя определенное количество подэтапов, в которых подробно и последовательно описано построение системы информационного обеспечения анализа затрат на качество (см. Рис. 2).

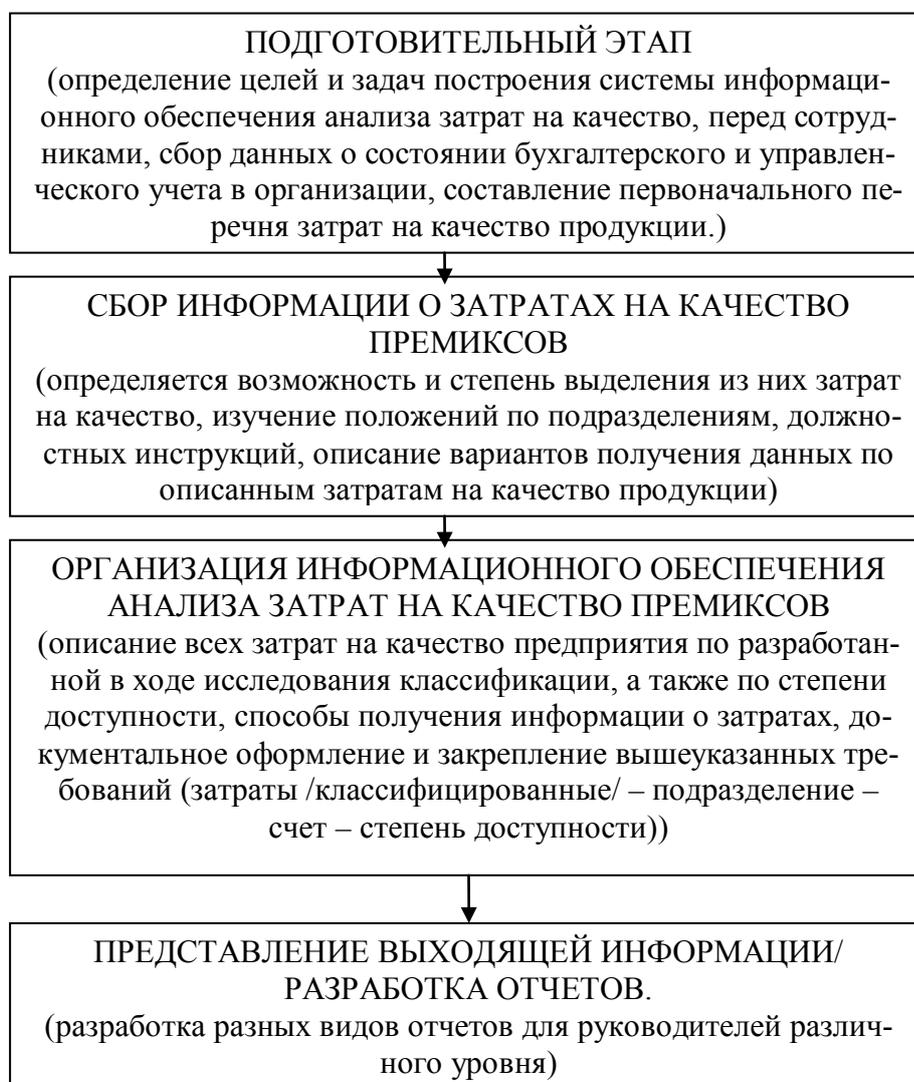


Рис. 2. – Этапы построения информационной базы анализа затрат на качество премиксов

Общая модель процесса формирования затрат на качество строится на основе идентификации всех подлежащих контролю ключевых работ и центров ответственности (отделов), несущих на себе функции контроля качества, с учетом выбранной нами классификации затрат на качество (см. Рис. 3).

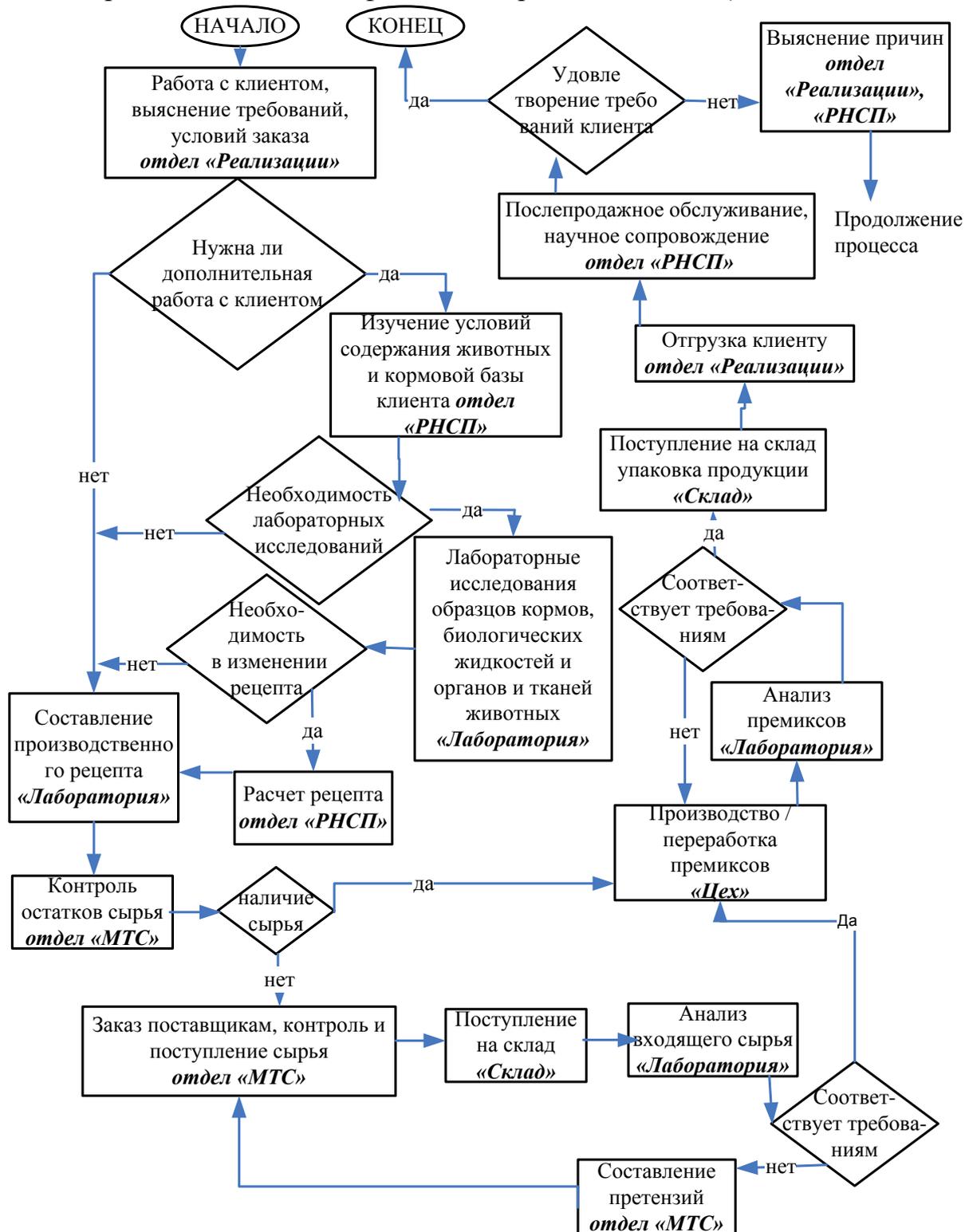


Рис. 3. Модель функционирования основных отделов, отвечающих за обеспечение качества премиксов

Исходя из модели функционирования основных отделов предприятия, выпускающего премиксы, следует, что они совпадают с центрами формирова-

ния затрат на качество. Описанный бизнес-процесс указывает на высокую нагрузку и ответственность определённых отделов, отвечающих за качество. Данные, полученные при помощи модели функционирования основных отделов, отвечающих за обеспечение качества премиксов, использовались для проведения анализа затрат на качество, результаты которого должны предоставить информацию не только о затратах отделов, отвечающих за качество, но и о затратах на обеспечение качества на определенных этапах жизненного цикла продукции.

Как показали результаты исследования, анализ затрат должен иметь системный характер, поскольку на затраты, связанные с качеством, оказывают влияние различные факторы, связанные с состоянием рынка сырья и премиксов, маркетинговой политикой, проводимой организацией, конкуренцией, сезонными факторами. Данные факторы далеко не всегда поддаются прогнозу, однако степень их влияния необходимо учитывать при анализе затрат на качество.

Критерии оценки эффективности затрат на качество производимых премиксов, позволяющие достоверно и оперативно оценить затраты на качество и их отклонения от планируемых, принимать оперативные управленческие решения, направленные на сокращение затрат организации и повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции.

Анализ затрат на качество – это оценка деятельности по изучению затрат на качество, призванная обосновать с научных позиций решения и действий процесс управления затратами на качество, а также способствовать выбору наилучших вариантов управленческих решений с целью сокращения расходов и роста прибыли в результате улучшения конкурентоспособности более качественной продукции (услуг) организации.

Оценка затрат на качество является продолжением их анализа и необходима для определения влияния затрат, связанных с качеством на общеэкономические показатели, характеризующие деятельность организации.

Планирование деятельности организации и разработка стратегии его развития должны строиться на изучении и анализе внутреннего потенциала и возможностей организации.

Только разработанные критерии и показатели их оценки помогут оценить затраты на качество с позиции эффективности (представлены в табл. 1 и в табл. 2). Разработанные показатели выступают в качестве инструментария для проведения анализа управления качеством продукции.

Существующие подходы к анализу затрат на качество не удовлетворяют условиям используемой информационной базы по затратам, поскольку они опираются на трудно определяемые виды классифицированных затрат. Второй недостаток – сложность интерпретации результатов анализа.

Целью анализа затрат на качество является достижение наивысших результатов с наименьшими затратами, то есть максимальной экономии материальных, трудовых и денежных ресурсов. Частные цели анализа заключаются в выявлении тенденций изменения данного показателя, определении степени влияния факторов на его прирост, изучении структуры и динамики затрат по

экономическим элементам, калькуляционным статьям, отдельным товарам с учетом изменений в производственном процессе, а также в изыскании резервов сокращения затрат на качество. Применение анализа и оценки себестоимости продукции, коммерческих и управленческих затрат к показателям затрат на качество продукции, отвечает основным требованиям и целям анализа затрат на качество.

В исследовании предложено использовать анализ затрат на качество продукции, производимый на основе данных финансового и управленческого учета, который позволит определить влияние отдельных видов расходов на величину затрат на качество выпускаемой продукции.

Показатели, характеризующие различные виды затрат на качество с некоторыми особенностями, применялись в рамках стандартного управленческого анализа. Введены отдельные показатели, характеризующие затраты на качество. В предложенном методе определения эффективности затрат на качество использовались все преимущества разработанной классификации затрат на качество.

Разработанные в ходе исследования показатели, характеризующие затраты на качество, являются инструментом для выявления возможностей снижения затрат и максимально возможного сокращения отрицательных затрат на качество.

Таблица 1. Показатели, характеризующие эффективность затрат на качество

Показатели	Способ расчета	Условные обозначения	Пояснения
1	2	3	4
1. Коэффициент Отдачи (оборачиваемости) затрат на качество.	$\text{Кот } \text{зк} = \frac{\text{П}}{\Sigma \text{Зк}}$	П – прибыль от продаж; ΣЗк – сумма затрат на качество.	Характеризует величину продаж, приходящуюся на один рубль затрат на Качество.
2. Доля затрат на качество в общих затратах организации.	$d \text{ Зк} = \frac{\text{Зк}}{\text{З}}$	Зк – затраты на качество; З – общие затраты.	Характеризует долю затрат на качество в общей сумме затрат организации
3. Доля стоимости отрицательных затрат в затратах на качество.	$d \text{ Зко} = \frac{\text{Зко}}{\text{Зк}}$	Зко – отрицательные затраты.	Характеризует потери организации вследствие некачественной работы
4. Сравнительная оценка структуры затрат на качество.	$C \text{ Зк} = \frac{\text{Зко}}{\text{Зкп}}$	Зкп – положительные затраты.	Характеризует отношение отрицательных затрат и положительных затрат на качество. Данный показатель необходимо минимизировать.

1	2	3	4
5. Оптимальность мероприятий по управлению затратами на качество.	$\Delta_k = \frac{\Delta Z_{ко}}{\Delta Z_{кп}}$	$\Delta Z_{ко}$ – изменение отрицательных затрат; $\Delta Z_{кп}$ – стоимость осуществления мероприятий (изменение отрицательные затраты).	Характеризует, сколько отрицательных затрат устраняется одним рублем инвестиций, направленных для осуществления мероприятия.

Таблица 2. Детализированные показатели, характеризующие затраты на качество

Показатели	Способ расчета	Условные Обозначения	Интерпретация
1. Доля затрат на качество в себестоимости продукции.	$d Z_c = \frac{Z_{кк}}{Z_c}$	Z_c – себестоимость; $Z_{кк}$ – затраты на качество включаемые в себестоимость.	Характеризует долю затрат на качество в себестоимости продукции.
2. Доля затрат на качество в коммерческих расходах.	$d Z_{ком} = \frac{Z_{кк}}{Z_{ком}}$	$Z_{ком}$ – коммерческие затраты; $Z_{кк}$ – затраты на качество включаемые в коммерческие расходы.	Характеризует долю затрат на качество в коммерческих расходах.
3. Доля затрат на качество в управленческих расходах.	$d Z_y = \frac{Z_{кy}}{Z_y}$	Z_y – управленческие затраты; $Z_{кy}$ – затраты на качество включаемые в управленческие расходы.	Характеризует долю затрат на качество в управленческих расходах.
4. Доля отдельного вида отрицательных затрат на качество в общей доле отрицательных затрат.	$d Z_{коп} = \frac{Z_{коп}}{Z_{ко}}$	$Z_{коп}$ – отдельный вид отрицательных затрат на качество.	Характеризует долю отдельного вида отрицательных затрат на качество в общей доле отрицательных затрат. Помогает выявить наиболее затратные статьи и основную причину несоответствий.
5. Доля отдельного вида положительных затрат на соответствия в общей доле положительных затрат.	$d Z_{кпп} = \frac{Z_{кпп}}{Z_{кп}}$	$Z_{кпп}$ – отдельный вид положительных затрат на качество.	Характеризует долю отдельного вида положительных затрат на качество в общей доле положительных затрат. Помогает выявить наиболее затратные и не эффективные статьи.

Проведенный в исследовании анализ показателей отрицательных затрат свидетельствует о снижении их доли в общих затратах на качество. Данный факт подтверждает сравнительная оценка структуры затрат на качество (см. Рис. 4). Оптимальность мероприятий по управлению затратами на качество указывает на положительную тенденцию в использовании положительных затрат на качество.

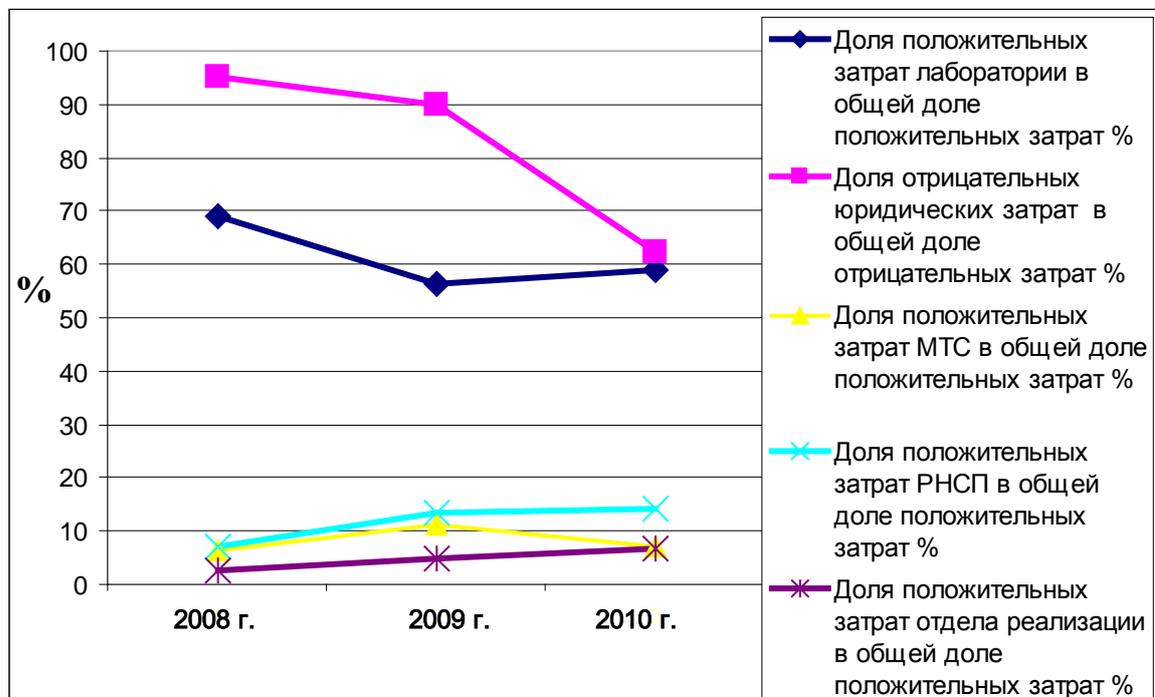


Рис. 4. График динамики доли затрат на обеспечение качества премиксов

Расширенный анализ затрат на качество при помощи причинно-следственной диаграммы показал зависимость между ростом затрат отдела научного сопровождения и отдела реализации и снижением юридических издержек. Данную зависимость следует объяснить характером юридических затрат, которые возникают не из-за непосредственного качества продукции, а из-за качества предпродажного и послепродажного обслуживания. Его нарушение может быть вызвано ошибками или неточностями в расчетах рационов и рецептов для нестандартных премиксов, которые корректируют исходя из реальной потребности животных в биологически-активных веществах, ненадлежащем контроле за правильным применением премиксов в хозяйствах, несвоевременном оказании консультационной помощи хозяйствам. Такие нарушения приводят к снижению эффективности применения премиксов и росту рекламаций.

Также на юридические затраты влияет выбор клиентов, их надежность, платежеспособность и другие факторы. Контроль данных характеристик осуществляется отделом «Реализации» (функции качества). Таким образом, минимальное увеличение затрат отделов научного сопровождения и сбыта продукции существенно сократило юридические издержки.

Проведенный анализ позволил выявить зависимость между различными видами затрат на качество, их влияние друг на друга. Выявлена причина уменьшения отрицательных затрат на качество; отсутствие прямой зависимости

между рентабельностью продаж и рентабельностью затрат на качество, что ещё раз доказывает обособленность затрат, касающихся качества.

Модель оптимального распределения затрат на качество с целью выбора наилучшего варианта распределения затрат для повышения качества продукции, уменьшения общих затрат на качество и как следствие, увеличения прибыли.

При изучении динамики изменения затрат на качество было выведено их оптимальное распределение по такой ключевой классификации, как положительные и отрицательные затраты. Оптимальное распределение затрат на качество продукции – это выбор наилучшего варианта распределения и увеличения положительных затрат на качество, при котором происходит уменьшение отрицательных и общих затрат на качество продукции. Условие (критерий) оптимального распределения затрат на качество заключается в том, что темп прироста положительных затрат на качество не должен превышать темп падения отрицательных затрат.

Для оценки принимаемых мер по управлению распределением положительных затрат на качество продукции предложено использовать их сравнение представленное в формуле 1. Для сравнения оптимальности затрат на качество продукции разных периодов используется показатель «оптимальное соотношение затрат на качество продукции», который имеет стоимостную оценку и раскрывает взаимосвязь между положительными и отрицательными затратами на качество. Данный показатель определяется при помощи формулы оптимального соотношения затрат на качество продукции.

Условие оптимального соотношения затрат на качество продукции

$$\frac{\Delta Z_{кп}}{Z_{кп0}} < \frac{-1 * (Z_{к01} - Z_{кп0})}{Z_{к00}}, \quad (1)$$

Формула оценки оптимального соотношения затрат на качество продукции.

$$R_{Зк} = \frac{-1 * (Z_{к01} - Z_{кп0})}{Z_{кп0} \cdot \frac{\Delta Z_{кп}}{Z_{кп0}}}, \quad (2)$$

где: $R_{Зк}$ – оптимальность соотношения затрат на качество продукции,

$\Delta Z_{кп}$ – изменение положительных затрат на качество,

$Z_{кп0}$ – положительные затраты на качество базисного периода,

$Z_{к00}$ – отрицательные затраты на качество базисного периода,

$Z_{к01}$ – отрицательные затраты на качество отчетного периода.

При принятии решений в области управления затратами на качество продукции, организация пользуется инструментом увеличения или изменения распределения положительных затрат с целью сокращения отрицательных затрат на качество. Схема разработки и принятия управленческих решений по оптимальному распределению затрат на качество премиксов представлена на рисунке 5. Результатом функционирования процесса разработки и принятия управ-

ленческих решений по оптимальному распределению затрат на качество премиксов является исходящая информация по уровню и распределению этих затрат. Исходящие данные должны оцениваться со стороны уровня и состава затрат на качество продукции до и после реализации выработанных управленческих решений.

В проведенном исследовании практическое использование модели оптимального распределения затрат на качество и разработка на её основе управленческих решений в ЗАО «Витасоль» способствовали оптимизации затрат на качество премиксов. Эффективность принимаемых мер может оцениваться только путем сравнения положительных и отрицательных затрат. Однако прямое их сопоставление будет некорректным, поскольку положительные затраты могут быть единовременными, а отрицательные – постоянными.

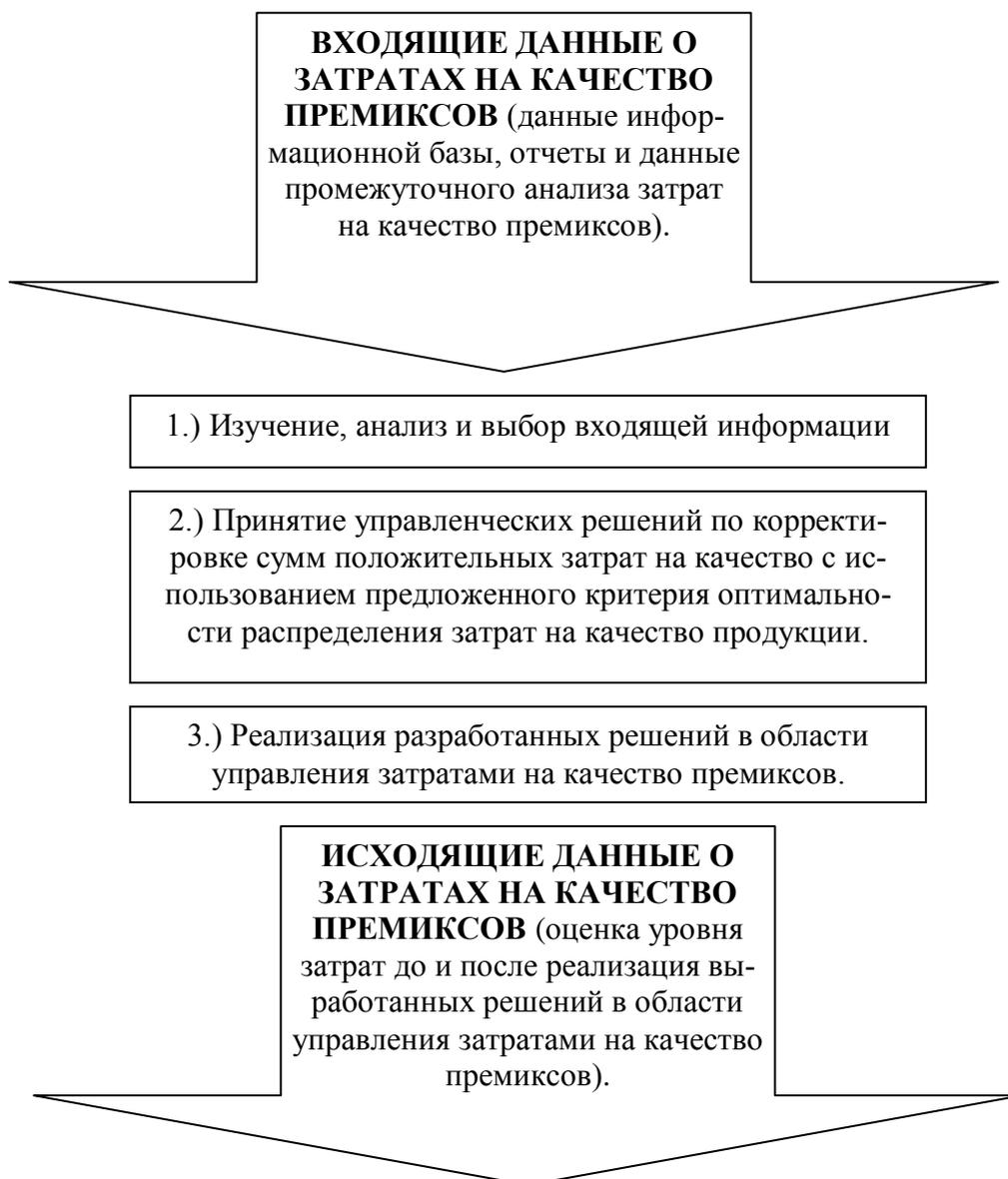


Рис. 5. Схема разработки и принятия управленческих решений по оптимальному распределению затрат на качество премиксов

Сумма положительных затрат может не меняться, однако может измениться распределение затрат по их структуре. Результат от увеличения положительных затрат проявляется лишь через некоторое время. В большей мере результат зависит от интенсивности используемых мероприятий по уменьшению отрицательных затрат на качество, а также от характера и вида самих отрицательных затрат. Таким образом, необходимо сравнивать темп прироста положительных и отрицательных затрат. В результате принимаемых мер по увеличению положительных затрат, общая сумма затрат на качество должна уменьшаться.

Прямое сравнение затрат на качество с прибылью недостоверно отражает картину оптимального соотношения затрат на качество, поэтому в данном случае затраты одного вида необходимо сравнивать с затратами другого вида.

В случае зависимости рентабельности продаж от сезонных факторов или других повторяющихся изменений данный показатель не будет достоверной базой для сравнения с издержками на качество, поскольку он будет слишком изменчив, в то время как затраты на качество могут оставаться относительно постоянными.

Данная модель распределения затрат на качество наиболее подходит к затратам на поддержание качества премиксов, поскольку рентабельность продаж очень сильно зависит от сезонных факторов. В зимне-весеннем периоде, когда естественная кормовая база для сельскохозяйственных животных беднеет, продажи премиксов существенно возрастают по объективным причинам. Однако, в таком случае, можно сравнивать показатели оптимального соотношения затрат на качество разных лет по одинаковым сезонам. Но здесь следует учитывать высокую степень зависимости потребности АПК в кормах от климатических и погодных условий, влияющих на урожайность основных кормовых культур. Также большое значение имеют эпидемии среди сельскохозяйственных животных, значительно влияющие на реализацию и состав продукции.

Проведенное исследование показало, что величина прибыли существенно зависит от внешних факторов, а затраты остаются относительно постоянными. Затраты на качество в целом изменяются пропорционально общим затратам организации. Для определения результативности проводимой политики в области качества необходимо сравнивать изменение отрицательных и положительных затрат. В целях проведения более детального анализа затрат на качество необходимо из отрицательных и положительных затрат выделить затраты отделов, отвечающих за качество и провести их сравнение.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Овчаренко П. А. Концепция автоматизации систем менеджмента качества // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал - № 3. – 2010. – 0,38 п.л.

2. Овчаренко П. А. Учет затрат на качество // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал - № 5. – 2011. – 0,25 п.л.
3. Овчаренко П. А. Информационное обеспечение анализа затрат на качество // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал - № 6. – 2011. – 0,69 п.л.
4. Овчаренко П. А. Особенности ведения учета затрат на предприятиях, выпускающих витаминно-минеральные премиксы // Международный технико-экономический журнал. Научно-теоретический журнал - № 5. – 2011. – 0,38 п.л.
5. Овчаренко П. А. Организация учета затрат на качество и пути его автоматизации // Фундаментальные и прикладные исследования кооперативного сектора экономики. Научно-теоретический журнал – № 1. – 2012. – 0,37 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

6. Овчаренко П. А. Системы поддержки принятия решений // Стратегия развития кооперации России. Материалы международной научно-практической конференции в рамках ежегодных Чайновских чтений, навстречу 100-летию Российского университета кооперации. – М.: Российский университет кооперации. – 2009. – 0,25 п.л.
7. Овчаренко П. А. СМК и его влияние на деятельность предприятия. Перспективы автоматизации // Экономика и инновации: рост и развитие. Международная научная студенческая конференция. – М.: Российский университет кооперации. – 2010. – 0,19 п.л.
8. Овчаренко П. А. Принципы планирования и учета затрат на качество // Социально-экономические проблемы кооперативного сектора экономики. Материалы III Международная научно-практическая конференция молодых ученых – преподавателей, сотрудников, аспирантов и соискателей. – М.: Российский университет кооперации. – 2010. – 0,21 п.л.
9. Т. Б. Иззука, Овчаренко П. А. Принципы оценки и анализа затрат на качество // Путь модернизации России: партнерство государства, бизнеса и кооперации. – Материалы международной научно-практической конференции. – М.: Российский университет кооперации. – 2011. - 0,35 п.л./0,22 п.л.
10. Овчаренко П. А. Подходы и виды анализа затрат на качество // Управление торговлей: теория, практика, инновации. Материалы IV Международной научно-практической конференции. – Ярославль-Москва: Издательство «Канцлер». – 2011. – 0,25 п.л.
11. Т. Б. Иззука, Овчаренко П. А. Основные направления анализа затрат на качество // Развитие инновационного потенциала научных исследований кооперативного сектора экономики. Материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников и аспирантов Российского университета кооперации по итогам научно-исследовательской работы в 2011 г. Часть 1.- Ярославль-Москва: Издательство «Канцлер». – 2012. – 0,20 п.л./0,10 п.л.