

МОДЕЛЬ УПРАВЛІНСЬКОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ЯКІСТЬ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Існуючі традиційні методи менеджменту і економічного аналізу не завжди дозволяють виявити причинно-наслідковий зв'язок між витратами на якість продукції, що виникають на підприємстві, і управлінськими рішеннями, за допомогою яких вони виникають. Тому такою актуальною є проблема пошуку і впровадження в широку практику системи, яка могла б з'єднати дані елементи. Така система повинна мати цілісний характер, тобто бути взаємопов'язана в єдиний обліково-аналітичний механізм управління витратами на якість

Постановка проблеми. Аналіз витрат на якість повинен представляти засіб виявлення неефективних або нерезультативних дій в організації, ініціювати дії по поліпшенню і бути основою для розробки фінансових підходів до інновацій. Таким чином, аналіз витрат на якість – це діяльність по вивченню даних витрат, яка призначена обґрунтувати з наукових позицій рішення і дії підприємства в галузі якості і сприяти вибору найкращих варіантів цих дій [1, с.72].

На думку Попової Т.Д., з якою ми згодні, в даний час аналіз якості продукції і витрат, що виділяються на ефективне управління якістю, вважається ланкою аналізу господарської діяльності підприємства, щонайменше пропрацьованою в методичному плані [2].

Аналіз основних досліджень та публікацій. Слід зазначити, що в наявних економічних дослідженнях достатньо широко представлені теоретичні питання управління якістю, а саме у працях відомих російських і зарубіжних дослідників в області якості, таких як Адлер Ю. П., Гіссин В.І., Канівець А.Н., Рахлін Д. М., Скріпко Л. Е., Демінг Е., Джуран Д., Ісикава Д., Кросбі Ф., Тагуті Р., Фейгенбаум А., а також в області бухгалтерського обліку і аналізу, таких як Бакаєв А.С., Попова Т.Д., Пономарьов С.В, Трофімов А.В., Шеремет А.Д. ін. Проте вони або присвячені окремим питанням, пов'язаним з економікою якості, або недостатньо глибоко, з методичної точки зору, розглядають проблему аналізу даних витрат.

Виклад основного матеріалу. Управлінський аналіз витрат на якість, який є підсистемою загального аналізу витрат, не тільки припускає формування аналітичної інформації про витрати на якість на базі управлінського обліку, але і здійснює спеціальні заходи при виборі і оцінці схвалюваного управлінського рішення.

В рамках даної системи можна вирішити ряд наступних завдань:

- досягнення керованості основних бізнес-процесів та їх тісного взаємозв'язку з якістю випускаємої продукції;
- ведення оперативного обліку матеріальних цінностей, які впливають на якість випускаємої продукції;
- скорочення витрат виробництва, які не пов'язані з якістю;
- досягнення максимально високої якості за рахунок точного обліку витрат на якість і на удосконалення управління якістю;
- введення систем управління якістю в процесах продажів;
- оперативне управління витратами на якість.

Кожне з перерахованих завдань може бути вирішено поодиночі. Для цього підприємство може розробити для себе систему “ручної роботи” по управлінню якістю або скористатися стороннім досвідом. Крім значних зусиль по розробці подібна система вимагає великого числа підготовлених фахівців. Альтернативним способом може стати використання системи управлінського аналізу, в рамках якої результат може бути отриманий при сумісній реалізації поставлених завдань, коли кожна з них користується результатами роботи інших модулів. Якнайкращий результат досягається при поєднанні всіх функцій при використанні на підприємствах молочної промисловості інтегрованої системи управлінського аналізу витрат на якість.

На сучасному етапі розвитку обліку впровадження системи управлінського аналізу витрат, у тому числі витрат на якість, є достатньо складним і тривалим процесом, що складається з декількох послідовних етапів. В цілому впровадження системи управлінського аналізу витрат на якість на підприємствах можна представити таким чином:

- опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи обліку витрат на якість даного підприємства;
- визначення вимог до необхідної управлінської інформації щодо даних витрат;
- побудова формалізованої системи, здатної забезпечити менеджерів необхідною управлінською інформацією;
- побудова системи управлінської звітності по витратам на якість;
- побудова системи внутрішньовиробничого аналізу витрат на якість;
- побудова системи фінансового планування даних витрат.

Формування системи управлінського аналізу на підприємствах молочної промисловості необхідно проводити у декілька етапів.

Перший етап характерний для підприємств, що існують досить тривалий час. До цієї групи відносяться підприємства молочної промисловості, оскільки за останній час серйозних змін в інфраструктурі організацій даного типу не спостерігається. Завданнями етапу є опис і аналіз існуючої інформаційної системи організації, переважно системи бухгалтерського обліку витрат на якість. Результатом даного етапу є схеми організаційно-управлінської структури, інформаційних потоків підприємства, опис системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі також повинні бути визначені особливості і недоліки організації існуючої системи управлінського аналізу.

На другому етапі визначається якісний і кількісний склад інформації, потрібний для ефективного управління якістю. Тут виявляються пропуски існуючої інформаційної системи, з'ясовуються причини цього, оцінюється об'єм змін в системі управління.

На третьому етапі повинна бути представлена відповідна формалізована система, здатна збирати, обробляти і надавати відповідну інформацію керівникам організації. Тут виділяються центри відповідальності – сегменти усередині організації, на чолі яких стоять відповідальні особи, що ухвалюють рішення.

Четвертий етап характеризується побудовою системи управлінської звітності. Управлінська звітність про витрати на якість є сукупністю звітів і зведень, що складаються центрами відповідальності і що включають всю необхідну для обліково-аналітичних фахівців інформацію із заданим рівнем деталізації.

На п'ятому етапі відбувається конструювання системи управлінського аналізу витрат на якість. Головною метою аналізу є оцінка рівня витрат на якість підприємства на основі управлінської аналітичної звітності і виробка рекомендацій по її вдосконаленню, а також своєчасне виявлення і усунення недоліків в даній сфері діяльності господарюючого суб'єкта, знаходження резервів поліпшення системи управління витратами.

Завершальний етап формування системи управлінського аналізу витрат на якість на підприємствах молочної промисловості – постановка системи фінансового планування, яка складається з систем бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства і системи зведеного бюджетного планування діяльності підприємства.

При формуванні системи управлінського аналізу необхідно розглянути ряд особливостей підприємств молочної промисловості, врахування яких дозволить побудувати найбільш ефективну систему аналізу витрат на якість. До таких особливостей відносяться:

- велика номенклатура випуску готової продукції;
- нетривалий термін зберігання як матеріалів, так і самої продукції;
- велике значення приділяється упаковці товару, як маркетинговій складовій успішного функціонування організації;
- суворий контроль за якістю продукції, як з боку держави, так і з боку споживачів;
- суворо нормований технологічний процес;
- контрольований і нормований постачальницько-збутовий процес;
- як наслідок – складність розрахунку витрат на якість продукції ;
- як наслідок – високі накладні витрати на якість, що вимагають грамотного розподілу.

Також при формуванні системи управлінського аналізу витрат на якість на підприємствах молочної промисловості необхідно враховувати чинник сезонності: наприклад, максимум споживання доводиться на зиму-весну, мінімум – на літо. Таким чином, в даній ситуації певну складність при організації системи управлінського аналізу витрат на підприємствах молочної промисловості представляє той факт, що система показників ефективності повинна враховувати сезонні коливання.

Окрім виробничих питань необхідно приділяти особливу увагу тому, що відбувається з вироблюваною (або планованою до випуску) продукцією в системі її створення, тобто на передвиробничій (постачальницькій), виробничій і поствиробничій (збутовій) стадіях.

Організаційно-технічний аспект формування системи управлінського аналізу витрат на якість молочної промисловості можна розглянути з двох позицій: з облікової позиції і аналітико-управлінської.

Управлінський підхід графічно інтерпретований на рис. 1.

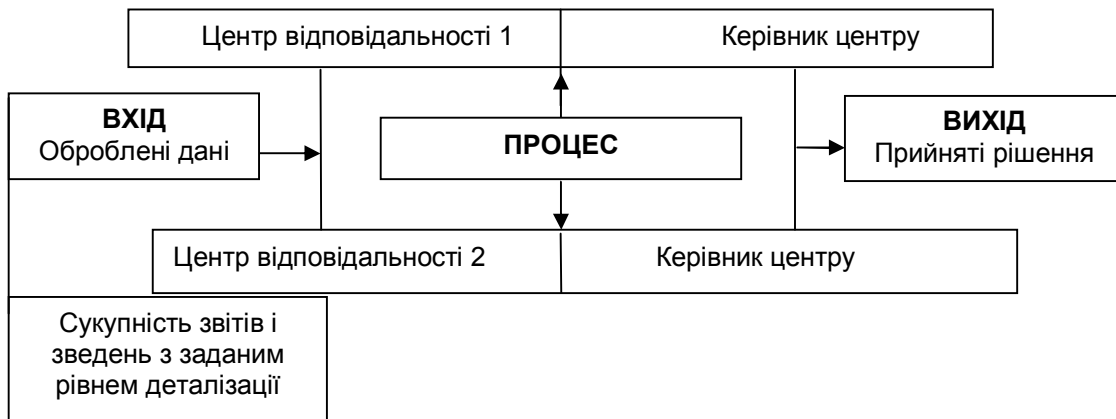


Рис. 1. Управлінський підхід до формування системи аналізу

Даний підхід розкриває безпосередньо управлінський аспект, тобто ухвалення рішення в процесі управлінського аналізу. Його відмітною особливістю є те, що він не розкриває внутрішнього механізму управлінського аналізу. Даний недолік виправляється другим — обліковим підходом, який представлений на рис. 2,3,4, описуючи відповідно потрібну концепцію управлінського аналізу витрат на якість: передвиробничу (в обліку для її визначення ми пропонуємо використовувати субрахунки з індексом 1), виробничу (в обліку для її позначення ми визначили індекс 2) і поствиробничу (в обліку — індекс 3).

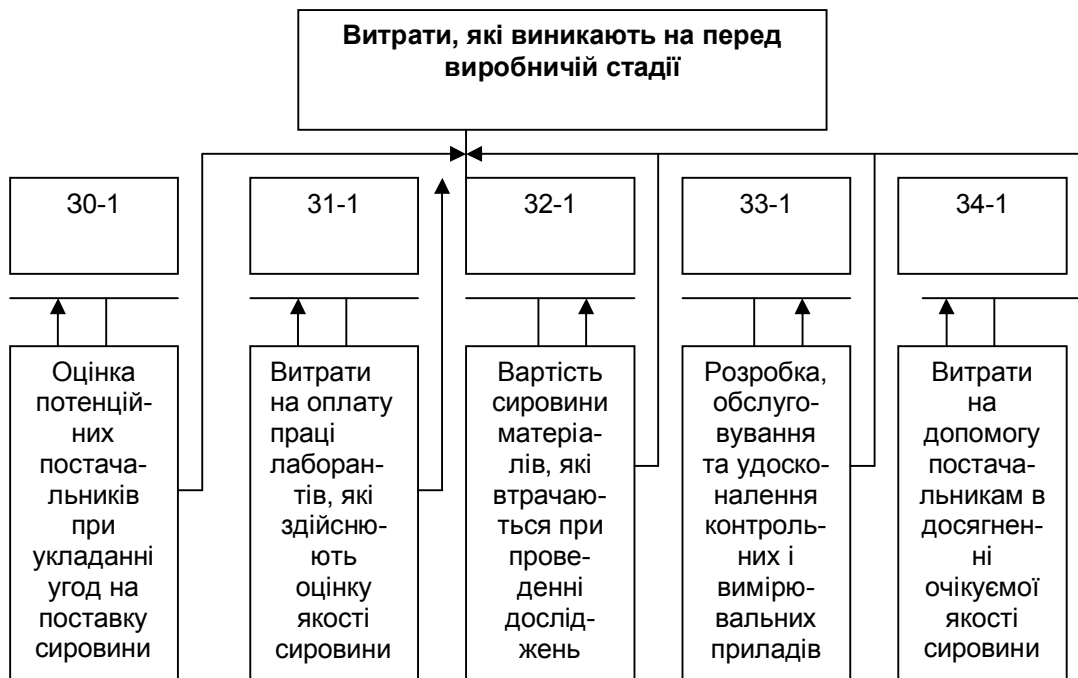


Рис. 2. Система управлінського аналізу витрат на якість передвиробничій стадії

Після формування системи управлінського аналізу на перед виробничій стадії необхідно перейти к створенню управлінського аналізу затрат на виробничій стадії, представленої на рис.3.

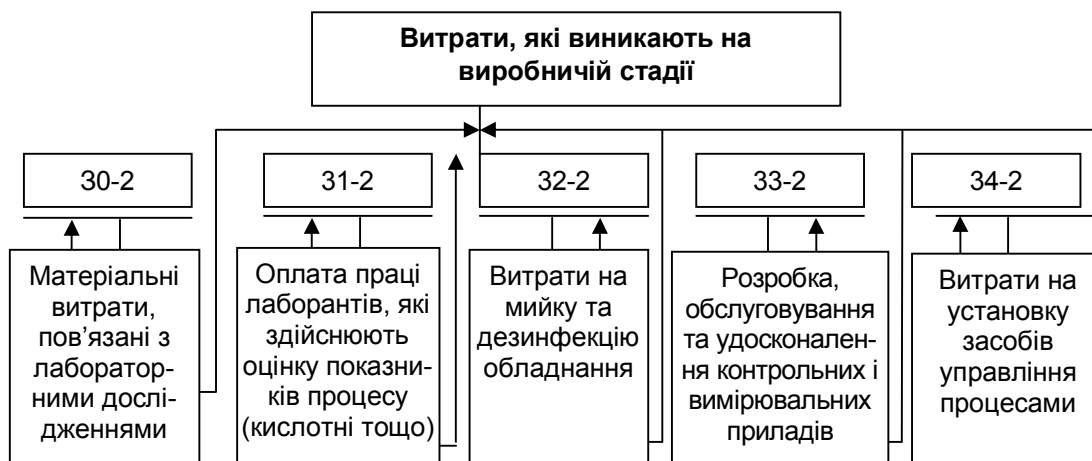


Рис. 3. Система управлінського аналізу витрат на якість виробничій стадії

Управлінський аналіз на даній стадії грає величезну роль при ухваленні управлінських рішень, оскільки саме на даному етапі формується основна частина витратна якість, які включаються до собівартість виробу або продукту, складаючи найбільшу питому вагу всіх витрат, що виникають на досліджуваних стадіях концепції аналізу витрат.

На поствиробничій стадії управлінський аналіз графічно представлений на рис. 4.



Рис. 4. Система управлінського аналізу витрат на якість поствиробничій стадії

Управлінський аналіз витрат на якість відповідно до даної концепції розділяє всю облікову систему на три етапи, тобто керівник підприємства дістає можливість контролювати процес «наростання» витрат на якість.

Таким чином, зміст основних етапів методики аналізу затрат на якість, яка базується на їх обліку, може мати наступний вигляд (рис. 5).



Рис.5. Зміст основних етапів методики обліку і аналізу затрат на якість продукції

Висновки. На базі одержаної інформації про затрати на якість здійснюється їх аналіз, що є невід'ємною частиною фінансової стратегії підприємства у галузі якості. Для організацій, які прагнуть отримати конкурентні переваги, методи управління, засновані на аналізі витрат на якість, матимуть величезне значення. Технологія застосування цих методів, звичайно, змінюється. Підхід до аналізу витрат на якість не стоїть відособлено серед інших ідей в області аналітичної роботи. В даний час він все більше асоціюється з різними способами вдосконалення діяльності і реалізації стратегічних цілей організацій. Все частіше до аналізу витрат на якість звертаються як до засобу підтримки і провадження в організації стандартів ІСО серії 9000:2000. Аналіз затрат на якість являє собою самостійний тематичний аналіз і спирається на систему узагальнюючих економічних показників, які характеризують кінцеві результати діяльності підприємств по покращенню якості випускаємої продукції.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Канивец А.Н.* Экономический анализ системы менеджмента качества промышленного предприятия / А.Н. Канивец, Б.И. Герасимов, Л.В. Пархоменко. – Тамбов: Изд-во ТГТУ, 2005. – 144с.

2. *Попова Т.Д.* Концепция управленческого учета в системе обеспечения качества продукции и услуг: Автореф. дис.. докторара. екон. наук. – Ростов-на-Дону, 2002. – 35с.

3. *Пономарев С.В.* Управление качеством продукции: учет затрат на качество: учебно-метод. пособие / С.В. Пономарев, А.В. Трофимов. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 48 с.