

УДК 657

С.А. Ткаченко, к.е.н., доц.

Миколаївський політехнічний інститут

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОДАТКОВИХ ВИТРАТ НА ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ПРОДУКЦІЇ

(Представлено д.е.н., проф. Євдокимовим В.В.)

Визначено, що аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен стати складовою частиною робіт, які проводяться при обґрунтуванні надбавки до оптової ціни продукції за покращення показників її якості, які перевищують показники, заявлені стандартами і технічними умовами. Доведено, що такий аналіз дозволяє виявляти та виключати витрати, які виникають під впливом суб'єктивних факторів, ближче підійти до величини потрібних витрат, які виступають підґрунтям для ціноутворення, і повністю відповідає вимогам сучасних трансформаційних процесів в економіці України, які однозначно підтверджують той факт, що ціни повинні забезпечувати компенсацію витрат виробництва та масу прибутку кожного конкурентоспроможному підприємству на ринку.

***Ключові слова:** аналітичне забезпечення, додаткові витрати, якість продукції.*

Постановка завдання. В нових умовах планування та економічного стимулювання якості продукції щільно пов'язана із головними показниками господарської діяльності підприємств: обсягом реалізації, прибутком, рентабельністю.

Для правильної оцінки діяльності підприємства необхідним є співставлення отриманого ефекту від підвищення якості продукції з витратами матеріальних, трудових і грошових ресурсів на ці потреби. Такий підхід до оцінки діяльності підприємства є передумовою визначення економічної ефективності.

Економічна ефективність підвищення якості продукції знаходиться, як правило, у безпосередній залежності від величини додаткових витрат на підвищення якості продукції. Це значить, що в ряді випадків при інших рівних умовах, чим менша величина

© С.А. Ткаченко, 2013

економічний ефект від підвищення більшій витрати на підвищення якості продукції, тим менший економічний ефект. У зв'язку з цим, при

аналізі діяльності підприємств із підвищення якості продукції, важливе місце повинно бути відведено аналізу додаткових витрат, пов'язаних із підвищенням якості. При цьому, потрібно наголосити на тому, що вибір загального методологічно-інформаційного інструментарію аналізу додаткових витрат на підвищення якості продукції, який дозволив би робити судження про ефективність господарської діяльності та дослідження ринку збуту, являє в цей час одну із найбільш складних та дискусійних проблем.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. У результаті проведеного дослідження поглядів та думок провідних вітчизняних й іноземних вчених-економістів з означеної проблематики, серед яких потрібно відзначити роботи [1–13], показує, що існуючий на цей час системно-логічний інструментарій функції управління–аналізу недостатньо використовується службами дослідження ринку підприємств для оцінки конкурентоспроможності продукції, ефективності ринків збуту суб'єктів господарювання.

Мета дослідження. У зв'язку з цим, метою даної публікації виступає висвітлення особливостей методологічно-інформаційного інструментарію аналізу додаткових витрат на підвищення якості продукції.

Викладення основного матеріалу дослідження. Початковим матеріалом для аналізу цих витрат слугують планові, облікові та звітні джерела. При аналізі необхідно використовувати метод порівняння фактичного рівня витрат з плановим, визначати відхилення від плану, виявляти та вивчати їх причини тощо.

Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, містить:

- загальну оцінку виконання плану за кількістю заходів і освоєнню коштів на підвищення якості продукції;
- виконання планових заходів, спрямованих як на досягнення продукцією рівня якості, який відповідає вимогам стандартів і технічних умов, так і на перевищення їх;
- виконання плану заходів і освоєння коштів за окремими джерелами фінансування;
- виконання плану витрат за кожним заходом відповідно до статей витрат;
- виконання плану заходів окремими підрозділами підприємства відповідно до статей витрат;
- виконання плану витрат за окремими видами продукції;
- розрахунок економічної ефективності підвищення якості продукції;

- аналіз витрат на одиницю «корисності» продукції;
- проведення порівняльного аналізу витрат на покращення якості продукції між конкуруючими підприємствами;
- використання результатів аналізу витрат для обґрунтування надбавок до оптових цін на продукцію підвищеної якості.

Аналіз витрат потрібно починати із загальної оцінки виконання плану за кількістю заходів і освоєння коштів, які заплановані на ці потреби. На цьому етапі робиться порівняння кількості фактично виконаних заходів і загальної суми фактичних витрат на їх виконання з кількістю заходів і сумою витрат, які передбачені планом. Критерієм загальної оцінки діяльності підприємств у цій області повинен бути таким — відсутність перевитрачання коштів, призначених на покращення якості продукції, при обов'язковому виконанні плану за кількістю заходів і за умови досягнення продукцією, що виготовляється, запланованих параметрів якості. Це обумовлено тією теоретичною передумовою, що величина витрат на підвищення якості продукції знаходиться у щільній залежності від кількості заходів, які впроваджуються та ступеня зміни якісних параметрів продукції.

Основними джерелами для загальної оцінки повинні слугувати дані, які утримуються у таблиці форми 06-ТП «План удосконалення і покращення якості продукції», картки обліку витрат за заходами і акти впровадження заходів. За сумою витрат і кількістю заходів, спрямованих на підвищення якості продукції, розраховується відсоток виконання плану та визначається абсолютне відхилення від нього. Оцінка досягнення продукцією, що випускається, запланованих показників якості робиться для кожного заходу окремо на основі висновку комісії в актах впровадження заходів.

Велике значення при аналізі витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, має проведення окремого аналізу виконання плану за заходами і витратами, спрямованими на досягнення продукцією, що випускається, рівня якості, який відповідає вимогам, які висуваються стандартами та технічними умовами, а також за заходами і витратами, які спрямовані на досягнення рівня якості виробів, які перевищують вимоги, що висуваються стандартами і технічними умовами. Потреба такого поділу обумовлюється тим, що у першому випадку матеріальна зацікавленість підприємства відсутня.

Джерелами даних для аналізу при цьому можуть слугувати техпромфінплан підприємства (форма 05-ТП), картки обліку витрат за заходами, акти виконання робіт і впровадження заходів, матеріали перевірок якості продукції на підприємствах, які проводяться

інспекціями із якості, комісіями Комітету стандартів тощо.

Важливе місце під час аналізу витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, займає аналіз витрат за джерелами їх фінансування. При цьому аналізі необхідно виявляти виконання плану за заходами із освоєння витрат за окремими джерелами. Особлива увага повинна приділятися виконанню плану заходів, витрати за якими включаються до собівартості продукції. Це пояснюється тим, що часто-густо підприємства з метою економії собівартості продукції, що виготовляється, збільшення прибутку і рентабельності, не виконують план заходів та заморожують кошти на покращення якості, що включаються до собівартості продукції.

Важливу роль під час аналізу витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен відігравати аналіз цих витрат за окремими статтями. Його завданням є виявлення можливостей зменшення величини витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції. У зв'язку з цим потрібно таким чином аналізувати витрати, пов'язані із підвищенням якості продукції. Спочатку за кожним заходом за окремими статтями витрат потрібно порівняти фактичні витрати із плановими і визначити абсолютні суми відхилень. Далі встановлюють причини цих відхилень, якими можуть бути: зміна обсягу робіт за кожним заходом, зміна норм витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів. При цьому, повинні ретельно вивчатися чинники, які обумовили зміну обсягу робіт та норм витрат.

Аналіз витрат на підвищення якості продукції за статтями витрат доцільно проводити не тільки після впровадження заходів, але і протягом усього періоду проведення робіт, тобто щоквартально, щомісячно, а у деяких випадках і у більш короткі проміжки часу (декаду, п'ятиденку).

Під час аналізу витрат за окремими статтями поряд із визначенням величини абсолютних відхилень за окремими статтями і причин, які їх обумовили, потрібно звертати особливу увагу на встановлення величини відхилень та їх причин за місцем здійснення витрат – окремим цехам, ділянкам, службам.

Потреба у цьому аналізі впливає із вимог ринку і пов'язаного з ними контролю за витратами, який проводиться безпосередньо у цехах, дільницях, на робочих місцях. При цьому, аналіз витрат за структурними підрозділами підприємства повинен забезпечувати не тільки виявлення причин відхилень, але і осіб, у результаті роботи яких виникли ці відхилення. Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції за структурними підрозділами підприємства, потрібно

проводити одночасно з аналізом витрат на виробництво продукції.

Джерелами інформації, потрібних для аналізу витрат на покращення якості продукції за статтями та місцями їх здійснення, виступають кошториси витрат на підвищення якості продукції, картки обліку витрат за заходами, відомості – форми № 12 та інші матеріали. На підприємствах, які застосовують нормативний метод бухгалтерського обліку, джерелами показників, потрібних для аналізу, можуть слугувати повідомлення про зміну норм, аркуші відхилень за витратами матеріалів, за заробітною платою та інше.

Велика увага повинна приділятися аналізу витрат на підвищення якості за окремими видами продукції. Значення цього аналізу визначається тим, що величина додаткових витрат на одиницю продукції є одним із показників, які приймаються до уваги при оцінці ефективності підвищення її якості. У цьому випадку, завданням аналізу повинно бути дослідження можливостей зменшення додаткових витрат із покращення якості на одиницю продукції.

Під час аналізу витрат за видами продукції потрібно порівнювати фактичну величину витрат на одиницю продукції з величиною, яка передбачена планом, і визначити абсолютну величину відхилень.

При цьому знаходять використання такі джерела: кошториси витрат на підвищення якості продукції (виробів), картки обліку витрат за заходами, а також спеціально складені розрахунки фактичних витрат на підвищення якості одиниці продукції. Аналіз додаткових витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен проводитися у щільному зв'язку з розрахунком економічної ефективності покращення якості продукції. Взаємозв'язок додаткових витрат на підвищення якості продукції та величини економічного ефекту від підвищення якості продукції проявляється у такому розрахунку:

$$EE_{\text{вир}} = Ц_{\text{вир}} - Д_{\text{вир}}, \quad (1)$$

де $\overset{\circ}{A}_{\text{ад}}$ – економічний ефект від підвищення якості одиниці продукції у підприємства-виробника (за планом і фактично); $\overset{\circ}{O}_{\text{ад}}$ – збільшення ціни продажу одиниці продукції у зв'язку із покращенням її якості у підприємства-виробника (за планом і фактично); $\overset{\circ}{A}_{\text{ад}}$ – додаткові витрати, пов'язані із підвищенням якості одиниці продукції у підприємства-виробника (за планом і фактично).

У зв'язку з цим коефіцієнт ефективності зроблених витрат η розраховують за формулою (2):

$$\eta = \frac{\ddot{O}_{\dot{a}\dot{e}\dot{\delta}}}{\ddot{A}_{\dot{a}\dot{e}\dot{\delta}}}. \quad (2)$$

Із наведених вище формул видно, що при інших рівних умовах величина економічного ефекту буде збільшуватися на суму понадпланового зменшення витрат у виробника та зменшуватися на суму їх надпланового зростання.

Наступним етапом є аналіз витрат на підвищення якості в розрахунку на одиницю «корисності» продукції. Показник зміни вартості одиниці «корисності» поряд із розрахунком економічної ефективності також показує ефективність підвищення якості продукції. Цей показник розраховується таким чином:

$$\dot{e} = \dot{a}_1 - \dot{a}_2, \quad (3)$$

де \dot{e} – зміна величини вартості одиниці «корисності» продукції; \dot{a}_1 – величина вартості одиниці «корисності» продукції до покращення її якості; \dot{a}_2 – величина вартості одиниці «корисності» продукції після покращення її якості.

У свою чергу, згадані вище показники \dot{a}_1 та \dot{a}_2 можливо представити у вигляді таких рівнянь, формули (4) і (5) відповідно:

$$\dot{a}_1 = \frac{\tilde{N}_1}{\hat{E}_1}, \quad (4)$$

та

$$\dot{a}_2 = \frac{\tilde{N}_2}{\hat{E}_2}, \quad (5)$$

де \tilde{N}_1 , \tilde{N}_2 – вартість одиниці виробу, відповідно до і після покращення його якості; \hat{E}_1 , \hat{E}_2 – кількісна характеристика

\dot{i} -го параметра якості виробу відповідно до і після проведення робіт із удосконалення якості.

У тих випадках, коли впровадження заходів із покращення якості продукції спричиняє виникнення одночасної зміни не одного, а декількох параметрів якості, для визначення величини вартості

одиниці «корисності» продукції доцільно використовувати коефіцієнти значущості окремих параметрів, які дозволяють призвести усі параметри якості, які змінюються до одного визначеного значення.

У практиці машинобудування досить часто мають місце випадки, коли на ряді підприємств виробляється однакова продукція. У зв'язку з цим і роботи із покращення якості продукції можуть здійснюватися на декількох підприємствах одночасно. Тому в подібних випадках доцільно проводити порівняльний аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції.

Такий аналіз необхідний для більш глибокої оцінки діяльності підприємств та дослідження можливостей зменшення витрат на покращення якості продукції. При цьому, необхідно порівнювати такі показники, як додаткові витрати на одиницю продукції, економічна ефективність, величина вартості одиниці «корисності» продукції тощо.

В подальшому аналіз повинен бути поглиблений. Так, потрібно робити порівняння витрат на проведення дослідних робіт, на розробку технічної та технологічної документації, на виготовлення спеціального оснащення, інструменту тощо. Причини, які спричинили виникнення різниці у характері, обсязі й вартості робіт із удосконалення якості продукції на різних підприємствах, потрібно ретельно вивчати.

Потрібно впроваджувати провідний досвід інших підприємств щодо робіт із підвищення якості продукції.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Аналіз витрат, пов'язаних із підвищенням якості продукції, повинен стати складовою частиною робіт, які проводяться при обґрунтуванні надбавки до оптової ціни продукції за покращення показників її якості, які перевищують показники, заявлені стандартами та технічними умовами.

Такий аналіз дозволяє виявляти та виключати витрати, які виникають під впливом суб'єктивних факторів, ближче підійти до величини потрібних витрат, які є підґрунтям для ціноутворення, аналіз повністю відповідає вимогам сучасних трансформаційних процесів в економіці України, які однозначно підтверджують той факт, що ціни повинні забезпечувати компенсацію витрат виробництва та масу прибутку кожному конкурентоспроможному підприємству на ринку.

Серед перспектив подальших розвідок у даному напрямку особливою актуальністю, на наш погляд, відрізняється питання пов'язане з проведенням економічного аналізу одноразових витрат на впровадження заходів із підвищення якості продукції тощо.

Список використаної літератури:

1. *Атрилл П.* Управленческий учёт для нефинансовых менеджеров / *П.Атрилл, Э.МакЛейни* ; пер. с англ., под ред. *С.Л. Каныгина*. – Днепропетровск : Баланс-Клуб, 2003. – 624 с.
2. *Березин И.* Маркетинговый анализ / *И.Березин*. – М. : ООО Журнал «Управление персоналом», 2004. – 352 с.
3. *Егоров А.Ю.* Комплексный анализ в системе маркетинговой деятельности / *А.Ю. Егоров*. – М. : СП «Вся Москва», 1994. – 256 с.
4. *Ковалёв А.И.* Маркетинговый анализ / *А.И. Ковалёв, В.В. Войленко*. – М. : Центр экономики и маркетинга, 1996. – 176 с.
5. *Мних Є.* Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / *Є.Мних* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 1. – С. 55–61.
6. *Павленко А.Ф.* Трансформация курса «Экономический анализ деятельности предприятий» : науч. доклад / *А.Ф. Павленко, Н.Г. Чумаченко*. – К. : КНЭУ, 2001. – 88 с.
7. *Пешикова Е.П.* Маркетинговый анализ в деятельности фирмы / *Е.П. Пешикова*. – М. : Ось-89, 1997. – 80 с.
8. *Симионова Н.Е.* Методы анализа рынка : учеб. пособие / *Н.Е. Симионова*. – М. : Экспертное бюро, 2000. – 128 с.
9. Информационные технологии в маркетинге : учебник / *Г.А. Титоренко, Г.Л. Макарова, Д.М. Дайитбегов и др.* ; под ред. проф. *Г.А. Титоренко*. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 335 с.
10. *Федосеев В.В.* Экономико-математические методы и модели в маркетинге : учеб. пособие / *В.В. Федосеев, Н.Д. Эриашвили* ; под ред. *В.В. Федосеева*. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 159 с.
11. Управлінський облік / *Дон Р.Хенсен, Меріен М.Моувен, Небіл С.Еліас, Девід У.Сенков* ; пер. з англ. 5-го канад. вид. *О.Григораша, О.Рахубовського, Н.Краснік* та ін. ; наук. ред.-пер. *Н.П. Краснік*. – К. : Міленіум, 2002. – 974 с.
12. *Чебан Т.* Обліково-аналітична система як інструмент антикризового управління / *Т.Чебан, В.Яценко* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 38–44.
13. *Atkinson A.* Management Accounting / *A.Atkinson, Rajiv D.Banker, Robert S.Kaplan*. – N.J. : Prentice-Hall International, 1997. – 724 p.

ТКАЧЕНКО Сергій Анатолійович – кандидат економічних наук, доцент, проректор з науково-педагогічної роботи Миколаївського політехнічного інституту.

Наукові інтереси:

- генезис облікової думки;
- інформаційні системи обліку.

Стаття надійшла до редакції 26.08.2013