

## 2.8. РАЗВИТИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ АНАЛИЗА КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ

Таранова Н.С., к.э.н., доцент  
кафедры «экономика и управление»

*Волгодонский институт сервиса  
ФБГОУ ВПО «ЮРГУЭС»*

На современном этапе развития деятельность коммерческих организаций не возможна без анализа, информационной базой для анализа качества продукции, работ, услуг является система бухгалтерского учета (управленческого и стратегического учета). Полученные учетные, данные о качестве продукции, работ, услуг в требуемом аспекте, анализируются в соответствии с определенной методикой, определяются отклонения, динамика изменения показателей, с учетом факторов внешней и внутренней среды, на основании чего разрабатываются и применяются эффективные управленческие решения в области качества продукции, работ, услуг.

Для нормального процесса функционирования коммерческой организации, разработки экономической политики и принятия эффективных управленческих решений в области качества, работ, услуг требуется информационная база. Отсутствие необходимой информации ограничивает возможности коммерческой организации в применении анализа качества продукции, работ, услуг и впоследствии не позволяет эффективно реализовать такие функции управления как контроль и регулирование. Фундаментальная роль учета и представляемой отчетности в процессе управления качеством продукции, работ, услуг постоянно подчеркивается западными и отечественными учеными в области бухгалтерского учета, анализа. Учетные данные являются основой для проведения анализа и принятия как тактических, так и стратегических решений в области качества продукции, работ, услуг.

Коммерческие организации ведут свою деятельность в условиях жесткой конкуренции, в результате чего возникают нестабильные ситуации и кризисные явления, чтобы избежать этого и нормально функционировать коммерческая организация должна иметь адекватное информационное обеспечение в целом и в частности качества, позволяющее реализовать избранную стратегию.

Многие ученые дают собственную трактовку понятия «информационное обеспечение». Так, по мнению Фомина В.Н., информационное обеспечение представляет собой совокупность всех видов информации по управлению качеством продукции, работ, услуг в коммерческой организации, а также методов и средств сбора, накопления, обработки, анализа и передачи этой информации [21, с. 125].

Алексеева И.В. оперирует понятием «учетно-аналитическое обеспечение» под которым понимает «совокупность учетной информации и полученных на ее базе аналитических данных, способствующих принятию тактических и стратегических решений» [1, с. 10].

Вахрушина М.А. дает следующее определение – «информационное обеспечение представляет собой

сбор, обработку и передачу финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности введенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов» [4, с. 10].

По нашему мнению, информационное обеспечение анализа качества продукции, работ, услуг коммерческой организации представляет собой систему информационного отображения деятельности объекта управления, необходимую для осуществления анализа. Информационное обеспечение решения аналитических задач на ЭВМ представляет собой совокупность массивов данных, документации и единой системы классификации и кодирования аналитической информации, предназначенных для обработки с помощью вычислительной техники. В структуру информационного обеспечения анализа качества продукции, работ, услуг входят:

- все виды информации, получаемой из различных источников и необходимой для управления качеством в коммерческой организации;
- методы получения каждого вида информации;
- закрепленная в организационно-распорядительных документах периодичность поступления каждого вида информации;
- формы носителей каждого вида информации (формы документов или других материальных средств хранения информации);
- технические средства сбора, обработки, передачи и отображения информации.

Вся информация по управлению качеством продукции, работ, услуг в коммерческой организации классифицируется по категориям:

- номенклатура показателей качества;
- нормативы для каждого вида показателей качества;
- фактические значения показателей качества;
- исходная информация для определения значений показателей качества;
- перечень факторов, влияющих на значение показателей качества;
- информация о фактическом состоянии каждого фактора, влияющего на значения показателей качества;
- управляющая информация;
- отчетная информация [21, с. 168].

Формирование информационной базы для анализа качества продукции, работ, услуг является важной стадией в процессе деятельности коммерческой организации. Данную стадию можно разбить на следующие этапы:

- сбор и систематизация общих данных;
- сбор и анализ специальных данных.

Все источники информации, используемые при анализе качества продукции, работ, услуг, в коммерческой организации можно разделить на следующие группы в зависимости от лежащего в основе классификации признака (табл. 1).

Для анализа качества продукции, работ, услуг используется различная информация. Но прежде чем начать ее собирать, следует определить, каково ее назначение. Цели сбора данных в процессе анализа качества могут состоять в следующем:

- снижение затрат на единицу продукции, работ, услуг при сохранении ее прежнего качества;
- снижение затрат на продукцию, работы, услуги при одновременном улучшении их свойств;
- повышение удельных затрат, позволяющее добиться высокого уровня качества продукции, работ, услуг, дающего преимущества по сравнению с конкурентами;
- определение величины издержек по видам для изменения их структуры, но сохранение прежнего объема затрат на продукцию, работы, услуги, позволяющие поддержать

сложившийся уровень цены в целях опережения конкурента по качеству;

- увеличение объема производства без снижения качества продукции, работ, услуг из прежнего объема ресурсов за счет уменьшения и ликвидации отходов;
- анализ отклонений от установленных требований;
- контроль продукции, работ, услуг;
- установление цены на продукцию, работы, услуги [10, с. 217].

Таблица 1

**КЛАССИФИКАЦИЯ ИНФОРМАЦИИ,  
ПРИВЛЕКАЕМОЙ ДЛЯ АНАЛИЗА КАЧЕСТВА  
ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ В КОММЕРЧЕСКОЙ  
ОРГАНИЗАЦИИ**

№	Классификационный признак	Виды информации
1	Источник получения информации	Плановая, учетная, внеучетная
2	Периодичность поступления	Регулярная и эпизодическая
3	Отношение к объекту исследования	Внутренняя и внешняя
4	По отношению к процессу обработки	Первичная и вторичная
5	По отношению к предмету исследования	Основная и вспомогательная
6	Измеритель	Финансовая и нефинансовая
7	Характер доступа к источникам информации	Публичные, частные, подписные источники
8	Стратегии поиска информации	Официальные и неофициальные, активные и пассивные
9	По подходам, используемым для формирования информации	Информация, формируемая с помощью: расчетных, эвристических и смешанных методов

Отсюда видно, что часть данных о качестве, касающаяся технических особенностей, характеристик и свойств продукции, работ, услуг, ее производстве, находящаяся в коммерческой организации, другая – сосредоточена во внешней среде. Таким образом, на качество продукции, работ, услуг влияют внутренние и внешние факторы.

Анализом факторов, влияющих на внешнюю и внутреннюю среду коммерческой организации, занимались многие отечественные и зарубежные ученые, такие как Богатая И.Н., Богатин Ю.В., Новицкий Н.И., Фатхутдинов Р.А., Попов М.В., Ильенкова С.Д., Ильенкова И.Д., Мхитарян С.В., Зуб А.Т., Градов А.П., Морозов П.А., Алан Вест, Виссема Х., Хан Д., Хахонова Н.Н. и др. [5, с. 364; 9, с. 74; 22, с. 286; 24, с. 149]. Данные ученые рассматривали влияние факторов на жизнедеятельность коммерческой организации. Однако, на сегодняшний день отсутствует систематизация факторов, оказывающих влияние на качество выпускаемой продукции, работ, услуг. Известно, что факторы внешней среды оказывают косвенное влияние на качество выпускаемой продукции, работ, услуг и непосредственно влияют на развитие коммерческой организации в целом, на ее дальнейший рост. Изучение факторов и их систематизация позволит определить необходимые источники информации и методы ее получения для формирования информационной базы анализа качества продукции, работ, услуг.

Внутренние факторы оказывают прямое влияние на качество продукции, работ, услуг. Нами изучены и систематизированы факторы внешней и внутренней среды, влияющие на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации.

К внешним факторам, влияющим на качество продукции, работ, услуг, нами отнесены восемь групп:

- политико-правовые;
- экономические;
- конкурентные;
- технологические;
- социально-культурные и психологические;
- демографические;
- природно-климатические и экологические.

Политико-правовые факторы внешней среды влияют на деятельность коммерческой организации и соответственно на результаты ее деятельности, в том числе и на качество выпускаемой продукции, работ, услуг, следующим образом. Государство посредством разработки нормативно-правовой базы определяет основные правила хозяйствования экономических субъектов через кредитно-денежную, таможенную, налоговую, систему цен и ценообразования с применением экономических рычагов воздействия таких как повышение, понижение налоговых ставок, таможенных пошлин, ссудных процентных ставок. Государство разрабатывает требования к выпускаемой продукции (стандарты качества) и контролирует качество продукции, работ, услуг для реализации на отечественном и международном рынке.

Экономические факторы обусловлены влиянием потребительского спроса на качество выпускаемой продукции, работ, услуг коммерческой организацией. Если качество продукции, работ, услуг удовлетворяет требованиям потребителей соответственно увеличивается величина спроса на продукцию, работы, услуги, спрос стабилен. Коммерческая организация качеством продукции привлекает большее количество потребителей – увеличивая свой сегмент рынка, получает возможность выхода и завоевания новых рынков сбыта. В экономически стабильной обстановке в стране потребитель имеет возможность больше трудиться и больше зарабатывать, т.е. увеличивать свой экономический потенциал, тем самым получая дополнительную возможность в удовлетворении своих потребностей, через приобретение качественной продукции, работ, услуг. Следовательно, коммерческая фирма имеет больше заказов на выпуск продукции, работ, услуг, увеличиваются объемы производства и сбыта, т.е. увеличивается получаемая прибыль и большее количество средств можно потратить на развитие и совершенствование качества выпускаемой продукции.

Качество продукции, работ, услуг во многом зависит от качества бизнеса в целом и в частности от использования качественных материалов и сырья, привлечения высококвалифицированных сотрудников, приобретения на рынке средств труда, более современного оборудования, приобретения на рынке инноваций новых, совершенных технологий производства. Все это, в конечном итоге, влияет на эффективность деятельности коммерческой организации, заключающуюся в постоянном повышении качества продукции, работ, услуг.

В современной рыночной экономике конкурентные факторы проявляются в соперничестве фирм, которое происходит по следующим направлениям:

- улучшение качественных характеристик и свойств выпускаемой продукции, работ, услуг;
- совершенствовании технологии, методов и способов производства;
- создании и выпуске совершенно новой продукции, работ, услуг.

Технологические факторы связаны с совершенствованием разработанных технологий производства, выработкой и поиском новых способов и методов производства, совершенствованием и созданием новых средств труда, направленных на увеличение показателей эффективности деятельности коммерческих организаций с ориентацией на новое качество выпускаемой продукции, работ, услуг.

Социально-культурные и психологические факторы выражаются в социальном положении населения страны, в уровне обеспеченности, образе и стиле жизни. Чем выше социально-культурный уровень жизни в стране, тем более качественную, эстетическую продукцию, работы, услуги хотят приобретать потребители.

Демографические факторы делят все общество государства по группам – по половому признаку, возрасту, составу семьи, профессиям, и каждая группа желает приобретать определенную продукцию, работы, услуги, определенного вида и качества. Тем самым представляется возможность выбора для производителей, что производить, для кого производить, как производить.

Природно-климатические факторы влияют на особенность выбора производства продукции, работ, услуг, характеризуется наличием инфраструктурной базы, чем она развитее, тем больше возможностей у производителя выпускать более качественную продукцию при наименьших затратах.

Экологические факторы оказывают влияние как на состояние окружающей среды, так и на качество выпускаемой продукции, и на качество жизни в целом. Чем лучше экологическая обстановка в регионе и более чистые методы производства применяются на производстве, тем лучше мнение у потребителя о качестве выпускаемой продукции, работ, услуг, они будут пользоваться большим спросом.

К внутренним факторам, влияющим на качество выпускаемой продукции, работ, услуг относятся восемь групп факторов.

- Первая группа факторов – технические. Чем совершеннее технологическое оснащение, способы и методы производства продукции, работ, услуг, в зависимости от того, какое оборудование применяется, какие средства труда используются, тем более высокого качества продукция, работа, услуги будут произведены. Особую группу в технологических факторах занимают сырье и материалы, полуфабрикаты, комплектующие. Качество сырьевых материалов напрямую влияет на качество выпускаемой продукции, работ, услуг и на объемы брака. Чем выше качество исходного сырья, тем качественнее выпускаемая продукция и наоборот.
- Ко второй группе относятся технологические факторы. Чем лучше разработана технология производства продукции, работ, услуг, чем больше внимания уделяется НИОКР, тем качественнее выпускаемая продукция, работы, услуги.
- Третья группа факторов – кадры организации. Чем профессиональнее и квалифицированнее кадры, тем эффективнее, качественнее они работают, результат работы качественная продукция, работы, услуги.
- Четвертая группа – это прибыль и финансовое положение коммерческой организации; чем оно стабильнее, чем больше прибыли получает организация, тем больше средств она может потратить на управление и организацию повышения качества продукции, работ, услуг, на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).
- К пятой группе факторов относится – организационная структура коммерческой организации, ее способность принимать рациональные, эффективные управленческие решения в области качества продукции, работ, услуг.

Уровень гибкости структуры и системы к изменению внутренних и внешних факторов хозяйственной деятельности.

- Шестая группа факторов – информационные.
- Седьмая группа факторов – стратегический потенциал организации. Суть заключается в том, что коммерческая организация, ставя перед собой планы повышения качества выпускаемой продукции, работ, услуг, должна реально оценивать свои потенциальные возможности (наличие соответствующей производственной базы, финансовых средств, ресурсное, кадровое обеспечение).
- Восьмая группа факторов – пространственные, т.е. ограниченность организации в территории, наличие производственных и непроизводственных подразделений дают возможность коммерческой организации расширяться вширь, наращивать объемы производства, больше внимания уделять качеству выпускаемой продукции, работ, услуг, развивать его и разрабатывать.

Основная задача коммерческой организации следить за состоянием внешних и внутренних факторов, изучать их, прогнозировать, планировать, предвидеть и управлять ими.

Данные для анализа затрат на качество продукции, работ, услуг могут быть:

- первичными – это технические и иные параметры продукции, работ, услуг, содержащиеся в технических условиях государственных стандартах, сертификатах и иных документах, подтверждающих качество продукции, работ, услуг;
- вторичные – полученные в результате обработки первичных данных.

Получение первичных внутренних данных значительно дешевле, чем вторичных внешних и даже первичных внешних. При этом вторичные, преобразованные, обычно называют информацией.

Данные различаются также по видам. Они могут быть техническими и экономическими. Технические – это обычно внутренние первичные, а экономические – и внутренние, и внешние, первичные и вторичные. Все эти различия влияют на величину расходов времени и денежных средств, затрачиваемых на получение, а также на методы получения и преобразования данных в целях их дальнейшего анализа. К внутренним первичным документам можно отнести Контрольный листок дефектов. Источники данных внешней и внутренней среды коммерческой организации представлены в табл. 2.

Таблица 2

**ИСТОЧНИКИ ДАННЫХ ВНЕШНЕЙ И ВНУТРЕННЕЙ СРЕДЫ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

№	Вид данных	Вид источника
1	Внешние	1) телевиденье; 2) радио; 3) пресса; 4) результаты профессиональных совещаний; 5) реклама; 6) результаты отраслевых конференций; 7) другие источники
2	Внутренние	1) деловые отчеты; 2) результаты конференций; 3) докладные записки; 4) рекламации; 5) отчеты юридического отдела о исковой работе по предъявленным претензиям; 6) первичная документация; 7) учетные регистры; 8) стандарты на проектирование; 9) конструкторская документация; 10) бухгалтерская отчетность; 11) документация по НИОКР; 12) другие источники

МАТРИЦА УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ

Экономическое состояние и функции управления	Стадия исследования и проектирования	Стадия производства	Стадия реализации	Потребитель
Экономическое состояние	1. Стандарты на проектирование. 2. Конструкторская документация. 3. Технология изготовления, контроля, испытания.	1. Качественные материалы и комплектующие изделия. 2. Высокопроизводительное оборудование, оснастка, инструменты. 3. Подготовка кадров, научная организация труда (НОТ), культура производства. 4. Организация технического контроля	Сохранение стабильности качества продукции, работ, услуг при транспортировке	Сохранение стабильности качества продукции, работ, услуг при эксплуатации
1. Планирование	+	+	+	+
2. Учет	+	+	+	+
3. Анализ	+	+	+	+
4. Регулирование	+	+	+	+
5. Контроль	+	+	+	+

Необходимо использовать в коммерческой организации такие виды носителей информации, которые позволят сократить затраты времени на их обработку и сделать необходимые выводы. Для этого необходимо зарегистрировать источник информации (дату, когда она собиралась, рабочего, делавшего операцию, оборудование, на котором производилась обработка, партии используемых материалов), регистрацию осуществлять в таблицах, облегчающих и ускоряющих вычисление статистических показателей, используемых при принятии оперативных управленческих решений для дальнейшего более глубокого статистико-математического анализа взаимосвязей и тенденций.

Для достижения более высоких результатов в области качества продукции, работ, услуг коммерческая организация должна проводить процессы планирования и управления производством и качеством выпускаемой продукции, работ, услуг. На основании информации планирования и имеющихся данных бухгалтерского учета, анализа, контроля руководство коммерческой организации управляет качеством выпускаемой продукции, работ, услуг. Этот процесс целесообразно представлять в виде матрицы, на наш взгляд, она должна выглядеть следующим образом (табл. 3).

На основании представленной матрицы идет формирование необходимых информационных потоков и принимаются управленческие решения в области качества продукции, работ, услуг. Выбор информационной базы определяется многими условиями, в том числе и используемой методикой анализа. Для информационного обеспечения решения задач анализа качества продукции, работ, услуг используются информационные модели аналитических расчетов. Информационная модель должна быть наглядной схемой учета и анализа процесса снабжения, производства, реализации, должна позволять осуществлять одновременную обработку системы показателей, характеризующих все стороны деятельности коммерческой организации.

В современных условиях рыночной экономики бухгалтерская отчетность коммерческой организации становится основным средством коммуникации и важнейшим элементом информационного обеспечения анализа качества продукции, работ, услуг. В настоящее время отечественная финансовая отчетность по основным параметрам приближается к требованиям международных учетных стандартов.

Формирование рациональной учетной информации о качестве продукции, работ, услуг в коммерческой организации должно осуществляться на базе следующих принципов – выявление информационных потребностей и способов наиболее эффективного их удовлетворения (целесообразность, адресность, полезность и экономичность); достоверность информации; своевременность информации; объективность отражения необходимой информации; единство информации, поступающей из различных источников; оперативность информации; полнота информации; сопоставимость данных; аналитичность информации; краткость информации; точность информации; конфиденциальность информации.

Нами выделены основные стадии формирования учетных данных о затратах на качество выпускаемой продукции, работ, услуг и систематизированы основные источники.

Стадия 1. Формирование первичной бухгалтерской документации:

- 1) контрольный листок дефектов;
- 2) ведомость №12 «Затраты по цехам» производства;
- 3) ведомость №14 «Учет потерь»;
- 4) калькуляция суммы ущерба;
- 5) акт (накладная) приемки – передачи основных средств форма №ОС-1 – при модернизации основных средств;
- 6) акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов форма №ОС-3;
- 7) акт на списание основных средств форма №ОС-4 – списание части объекта подлежащей замене;
- 8) акт о приемки НИОКР;
- 9) договор на сертификацию продукции, работ, услуг;
- 10) договор с учетным заведением об обучении сотрудников;
- 11) договор с учебным заведением о повышении квалификации сотрудников;
- 12) хозяйственные договора и счета на оплату услуг оказанных сторонними организациями;
- 13) лимитно-заборная карта (требование);
- 14) табель учета рабочего времени, наряд и др.;
- 15) расчет бухгалтерии по единому социальному налогу (ЕСН);
- 16) разработочная ведомость по начислению амортизации;
- 17) расчет бухгалтерии по созданию резерва на гарантийный ремонт;
- 18) ведомость №18 – «Затраты по капитальным вложениям»;
- 19) акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей – форма №ТОРГ-2;
- 20) акт о выявлении дефектов – форма №ТОРГ-2 или №ТОРГ-3;
- 21) если некачественный товар передается покупателем – форма №ТОРГ-12;

22) акт о выявлении дефектов – форма №ТОРГ-2 или №ТОРГ-3;

23) если некачественный товар передается покупателем – форма №ТОРГ-12;

Стадия 2. Регистры аналитического учета:

1. Внеоборотные активы – счета 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы».
2. Производственные запасы – счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».
3. Затраты на производство – счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 28 «Брак в производстве».
4. Готовая продукция и товары – счета 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные».
5. Денежные средства счета – 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».
6. Расчеты – счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».
7. Капитал – счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование».
8. Финансовые результаты – счета 91 «Прочие доходы и расходы», 96 «Резервы предстоящих расходов».

Стадия 3. Регистры синтетического учета:

- 1) журнал-ордер №10;
- 2) журнал-ордер №10 а – применяется на предприятиях с безцеховой структурой или на небольших предприятиях с цеховой структурой управления;
- 3) журнал-ордер №10 с – применяется при учете затрат на производство строительно-монтажных работ;
- 4) журнал-ордер №12;
- 5) журнал-ордер №13;
- 6) журнал-ордер №15.

Стадия 4. Главная книга: составляется и ведется по счетам представленных в стадии 2.

Стадия 5. Бухгалтерская отчетность:

- 1) бухгалтерский баланс – ф. №1:
  - «незавершенное строительство» – стр. 130;
  - «затраты в незавершенном производстве» – стр. 213;
  - «резервный капитал» – стр. 430.
- 2) отчет «О прибылях и убытках» – ф. №2:
  - «себестоимость проданных товаров» – стр. 020;
  - «коммерческие расходы» – стр. 030;
  - «управленческие расходы» – стр. 040;
  - «прочие расходы» – стр. 100.
- 3) отчет «Об изменении капитала» – форма №3:
  - отчисления в резервный фонд,
  - раздел 2 «Резервы».
- 4) отчет «О движении денежных средств» – «на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов» – стр. 150.
- 5) приложение к бухгалтерскому балансу – ф. №5:
  - «организационные расходы» – стр. 020, раздел 1;
  - «расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы» – раздел 3;
  - «материальные затраты» – стр. 710.
- 6) отчет «О целевом использовании полученных средств» – ф. №6: расходы, связанные с предпринимательской деятельностью – стр. 340.
- 7) пояснительная записка к бухгалтерской отчетности:
  - раскрытие информации о расходах организации;
  - информация по сегментам.

Рассмотрим более подробно содержание пятой стадии формирования бухгалтерской информации о затратах на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации. Действующими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) не предусмотрено представление и раскрытие информации о качестве продукции, работ, услуг, а также о затратах на него. В бухгалтерском балансе затраты на качество продукции, работ, услуг отражены в составе следующих статей:

- незавершенное строительство – отражаются затраты на НИОКР;
- затраты в незавершенном производстве – отражаются затраты по незавершенному производству, незавершенным работам, услугам.

В отчете «О прибылях и убытках» суммы затрат на качество продукции, работ, услуг включены в состав следующих статей:

- себестоимость проданных товаров – отражаются расходы по обычным видам деятельности;
- коммерческие расходы – отражают расходы на транспортировку и хранение;
- управленческие расходы – отражают затраты учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
- прочие расходы – отражаются штрафы пени, неустойки за нарушение условий договоров (в том числе и связанных с качеством продукции, работ, услуг).

В отчете «Об изменениях капитала» суммы капитальных затрат на качество продукции, работ, услуг раскрываются в справке к нему.

В отчете «О движении денежных средств» суммы затрат на качество продукции, работ, услуг входят в состав затрат на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов.

В приложении к бухгалтерскому балансу суммы затрат на качество продукции, работ, услуг входят в состав затрат на нематериальные активы, в раздел №3 «Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские и технологические работы и в материальные затраты».

В соответствии с нормативно-правовой базой регулирования бухгалтерского учета раскрытие затрат на качество продукции, работ, услуг не предусмотрено, но по усмотрению хозяйственных субъектов они могут раскрываться в пояснительной записке, включающей в себя три блока [11, с. 138]:

- Блок 1 – «Информация об организации» – по нашему мнению, в этот блок необходимо включить сведения, касающиеся характеристики качества выпускаемой продукции, работ, услуг; их виды, структуру, ассортимент; привести данные учета и анализа.
- Блок 2 – «Пояснения к показателям форм бухгалтерской отчетности», включает в себя:
  1. Пояснения к отчету «О прибылях и убытках» – где раскрывается информация о расходах коммерческой организации, в том числе и в аспекте затрат на качество:
    - затраты на себестоимость продукции, работ, услуг – включают материальные затраты, амортизацию, затраты на оплату труда, прочие затраты;
    - коммерческие расходы – расходы на хранение, транспортировку, на оплату труда, на рекламу и маркетинг, прочие;
    - управленческие расходы – амортизация, расходы на оплату, налоги, расходы на консалтинговые услуги и аудиторов, прочие;
    - прочие расходы – отражают информацию о расходах по видам деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой);
  2. Пояснения к отчету «О движении денежных средств».
  3. Блок 3 – «Прочие расшифровки и комментарии» – в данном блоке должна, по нашему мнению, раскрываться ин-

формация касающаяся определения затрат на качество продукции, работ, услуг в разрезе сегментов. Информация раскрывается по следующим сегментам [11, с. 145-146]:

- по операционному сегменту – информация раскрывает часть деятельности коммерческой организации по производству определенной продукции, работ, услуг или однородных групп продукции, работ, услуг, которые подвержены рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей по другим видам продукции, работам, услугам или однородным группам продукции, работ, услуг;
- по географическому сегменту – информация раскрывает часть деятельности коммерческой организации по производству продукции, работ, услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, имеющих место в других регионах деятельности коммерческой организации.

Таким образом, анализ структуры бухгалтерской отчетности показал, что затраты на качество продукции, работ, услуг коммерческой организации не выделяются, их невозможно проследить по бухгалтерской отчетности. Однако в настоящее время именно бухгалтерская отчетность является основным источником информации для внешних пользователей. Информация о качестве продукции, работ, услуг, затратах на него чрезвычайно важна для пользователей отчетности. Получить ее можно лишь из дополнительных источников информации (например, специально подготовленных документов, касающихся величины затрат на качество продукции, работ, услуг).

В связи с этим предлагаем в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности отражать информацию о затратах на качество продукции, работ, услуг, включенных в общий объем затрат деятельности коммерческой организации. Это облегчит контроль за движением денежных средств, относящихся к затратам на качество, бухгалтерской службой и руководством коммерческой организации и позволит привлечь дополнительное внимание к организации со стороны внешних пользователей (кредиторов, инвесторов, партнеров).

Для обеспечения эффективного функционирования коммерческой организации требуется экономически грамотное управление ее деятельностью, которое может быть осуществлено при системном взаимодействии таких функций управления как учет, анализ, планирование, контроль, регулирование. С помощью анализа, который является важнейшей функцией управления, изучаются тенденции развития, глубоко и системно исследуются факторы изменения результатов деятельности организации, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляется контроль за их исполнением, выявляются резервы повышения эффективности производственной деятельности и качества производимой продукции, работ, услуг.

Анализ представляет собой научный способ познания сущности экономических явлений и процессов, обоснованный на расчленении их на составные части и изучении во всем многообразии связей и зависимостей [17, с. 446]. Анализ является важным элементом в системе управления производством, средством выявления внутрихозяйственных резервов, основной разработки научно обоснованных планов-прогнозов и управленческих решений и контроля за их выполнением с целью повышения эффективности функционирования организации.

По нашему мнению, анализ качества продукции, работ, услуг должен проводиться как внешний, так и внутренний. Для более эффективного процесса функционирования коммерческие организации должны постоянно проводить анализ качества своей продукции, работ, услуг с целью сравнения с продукцией, работами, услугами конкурентов, определения положительных качеств своей продукции, работ, услуг, выявления недостатков их исправления без потерь своего сегмента на рынке.

Рассмотрим разработанные отечественными и зарубежными учеными методики анализа качества продукции, работ, услуг в коммерческой организации. Среди отечественных и зарубежных ученых вопросами учета и анализа качества продукции, работ, услуг занимались такие ученые как Палий В.Ф., Суздальцева Л.П., Савицкая Г.В., Баканов М.И., Шеремет А.Д., Бороненкова С.А., Шишкин А.К., Микрюков В.А., Дышкант И.Д., Любушин Н.П., Маркарьян Э.А., Маркарьян С.Э., Герасименко Г.П., Ковалев В.В., Бердинкова Т.Б., Максютов А.А., Ильенкова С.Д., Ильенкова Н.Д., Мхитарян В.С., Новицкий Н.И., Олексюк В.Н., Гиссин В.И., Норд К., Ришар Ж. и др.

Нами проведен сравнительный анализ методик анализа качества продукции, работ, услуг, разработанных отечественными учеными.

Наиболее удачной методикой для которой свойственен системный и комплексный подход, по нашему мнению, является методика разработанная российскими учеными Палием В.Ф. и Суздальцевой Л.П. В ходе анализа осуществляется решение следующих задач [20, с. 85]:

- 1) оценка динамики и выполнения плана повышения качества продукции, работ, услуг;
- 2) определение конкурентоспособности и технического уровня выпускаемой продукции, работ, услуг;
- 3) оценка качества продукции, работ, услуг в производстве и эксплуатации;
- 4) выявление причин и виновников низкого качества;
- 5) оценка влияния качества продукции, работ, услуг на экономические результаты деятельности коммерческой организации.

Направления и степень детализации анализа зависит от отраслевой специфики, типа производства, характеристики выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Так, анализ степени обновления продукции и улучшения ее технико-экономических характеристик особенно актуален для коммерческих организаций с серийным, крупносерийным и массовым типом производства. В условиях единичного и мелкосерийного производства основной акцент должен быть сделан на анализе эксплуатационных показателей и технологичности конструкций.

На уровне коммерческой организации основное внимание уделяется анализу выполнения запланированных показателей в части повышения качества и обновления продукции, работ, услуг, технического уровня продукции, работ, услуг, особенно вновь осваиваемой, ее конкурентоспособности, анализу рекламаций на освоенную продукцию, работ, услуг. Главное значение приобретает анализ качества выполняемых работ, его характеризуют показатели сдачи продукции, работ, услуг с первого предъявления, уровень производственного брака – внутреннего и внешнего. При этом важное значение имеет не только выявление случаев нарушения технологической дисциплины, но и устранение их, а также причин и виновников брака.

В бизнес-планах развития коммерческой организации определяются показатели по росту производства

продукции, работ, услуг высшей категории качества в виде удельного веса продукции, работ, услуг высшей категории качества в общем объеме выпуска продукции, работ, услуг. Анализируется динамика этого показателя, его соответствие уровню, заложенному в бизнес-плане. Нами проведен анализ выполнения бизнес-плана коммерческой организации по повышению качества продукции за 2010-2011 годы (табл. 4).

Из данных табл. 4 можно сделать вывод о том, что показатель выручки от продажи продукции, работ, услуг в 2011 г. составил 18 300 тыс. руб., что на 300 тыс. руб., больше чем по плану. Показатель объема продукции высшей категории качества в 2011 г. составляет фактически 13200 тыс. руб., что на 200 тыс. руб. больше, чем запланировано. Доля продукции высшей категории качества в общем объеме производства по данным бизнес-плана увеличилась на 1% и в 2011 г. составляет 72% (72%-71%), что фактически на 0,2% меньше плана.

Таблица 4

**АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ БИЗНЕС-ПЛАНА  
В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ  
ПО ПОВЫШЕНИЮ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ,  
РАБОТ, УСЛУГ**

Показатель	2010 г.	2011 г.		Отклонение от плана	
		По плану	Фактически	тыс. руб.	%
1. Выручка (нетто) от продажи продукции, работ, услуг в сопоставимых ценах, тыс. руб.	17 100	18 000	18 300	+300	1,6
2. Объем продукции, работ, услуг высшей категории качества в тех же ценах, тыс. руб.	12 000	13 000	13 200	+200	1,5
3. Доля продукции, работ, услуг высшей категории качества в общем объеме производства, % (стр. 1 / стр. 2 * 100)	71	72,2	72	0,2	0,3

Далее осуществляется анализ обновления продукции. Новизна продукции характеризуется как доля новой и модернизированной продукции, работ, услуг, в общем ее объеме. Анализ динамики показателей планов обновления и модернизации продукции, работ, услуг и фактических показателей рассмотрен нами на примере закрытого акционерного общества (табл. 5), которое производит оборудование для портов, судов, агрегатов. Производство осуществляется в литейном, механическом, корпусно-сварочном, оснастки и монтажном цехах.

Анализ данных табл. 5 свидетельствует о том, что новая продукция в закрытом акционерном обществе составляет по плану и по факту 2400 тыс. руб., процент выполнения плана – 100%. Объемы модернизированной продукции в 2011 г. по сравнению с 2010 г. больше на 1500 тыс. руб. и составляют по плану 4500 тыс. руб., а по факту 4700 тыс. руб., что больше на 200 тыс. руб., чем по плану 2011 года. Процент выполнения по модернизации продукции – 104%.

Уровень обновления продукции в 2011 г. выше, чем в 2010 г. на 2,4%, но ниже планового (5,5%) на 0,3%. Уровень модернизации продукции в 2011 г. по сравнению с

2010 г. увеличился на 2,2%, плановое значение составляет 10%, что на 0,2 меньше фактических результатов.

Второе направление, выделенное в исследуемой методике, предполагает проведение анализа технического уровня выпускаемой продукции, работ, услуг, и включает в себя:

- анализ эксплуатационных свойств продукции, работ, услуг, их конкурентоспособность;
- технологичности конструкции.

К эксплуатационным показателям качества машин, оборудования, агрегатов относятся:

- производительность, надежность и долговечность машин, оборудования;
- уровень автоматизации и непрерывности производственных процессов;
- удельный расход материалов, энергии на производство изделий на данной машине;
- условия труда и численность обслуживающего персонала,
- масса, габариты, транспортабельность машин, эксплуатационные расходы и др.

Таблица 5

**АНАЛИЗ ОБНОВЛЕНИЯ ПРОДУКЦИИ В ЗАКРЫТОМ  
АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ**

Показатель	2010 г.	2011 г.		Выполнение плана, %
		По плану	Фактически	
1. Выручка (нетто) от продажи товаров, тыс. руб.	40 200	44 150	46 570	105
2. Новая продукция в тех же ценах, тыс. руб., в т.ч.:	1 100	2 400	2 400	100
• опытные образцы	100	400	400	100
• изделия установочной партии	400	900	900	100
• изделия первой промышленной серии	600	1100	1100	100
3. Модернизированная продукция	3200	4500	4700	104
4. Уровень обновления продукции, работ, услуг, % (стр. 2 / стр. 1 * 100)	2,8	5,5	5,2	-0,3
5. Уровень модернизации продукции, работ, услуг, % (стр. 3 / стр. 1 * 100)	8	10	10,2	+0,2

Уровень надежности отражает коэффициент эксплуатационной надежности, который рассчитывается по формуле:

$$K_n = (T_p - T_{пр}) / T_p, \tag{1}$$

где

**T<sub>p</sub>** – время работы машин (оборудования), включая простой по организационно-техническим причинам;

**T<sub>пр</sub>** – время простоев машины (оборудования), связанных с устранением ее поломок, неисправностей.

Оценка эксплуатационной надежности должна быть дополнена показателем долговечности. Анализ эксплуатационных показателей должен проводиться по совокупности показателей, что позволит комплексно оценить эксплуатационные свойства продукции, работ, услуг. Такой анализ важен на стадии проектирования новых видов продукции, работ, услуг, которые по своим технико-экономическим параметрам должны превосходить высшие достижения отечественной и зарубежной техники.

При реализации данной методики необходимо осуществить выбор продукции-эталона, за которую следует принимать лучшие из освоенных промышленностью продукции, работ, услуг, в нашей стране или за рубежом.

В рамках анализа технического уровня проводится анализ показателей технологичности конструкций, характеризующий результативность конструкторско-технологических решений, обеспечивающих эффективное использование материальных, топливно-энергетических ресурсов коммерческой организации.

Оценка технологичности конструкции производится через систему показателей (материалоемкость, энергоемкость, трудоемкость, стоимость продукции, работ, услуг, длительность изготовления продукции, работ, услуг (продолжительность технологических процессов), коэффициент сборности (блочности) продукции, коэффициент использования материалов, коэффициент унификации и др.). Коэффициент унификации, рассчитывается по формуле:

$$K_{ун} = (\sum K_1 + \sum K_2 + \sum K_3) / \sum K_{общ}, \quad (2)$$

где

$\sum K_1$  – число наименований деталей, заимствованных из другой продукции;

$\sum K_2$  – число наименований покупной продукции;

$\sum K_3$  – число наименований стандартной и унифицированной продукции;

$\sum K_{общ}$  – общее число продукции.

При анализе технологичности конструкции следует применять функционально-стоимостной анализ, позволяющий выявить затраты материальных и трудовых ресурсов на осуществление заданных функций при принятых технических решениях и обосновывать наиболее эффективные варианты новых технических решений.

Цель третьего направления исследуемой методики – анализа сдачи продукции, работ, услуг с первого предъявления состоит в оценке качества выполняемых работ, оказываемых услуг и продукции, как в целом, так и ее отдельных узлов и агрегатов на основных стадиях их изготовления. Анализ проводится по основным номенклатурным позициям объекта анализа и базируется на данных управленческого учета и охватывает все уровни – от рабочих мест до коммерческой организации в целом. Анализ сдачи продукции, работ, услуг с первого предъявления представлен на примере открытого акционерного общества в таблице 6. Основным видом деятельности открытого акционерного общества является производство проката из алюминия и его сплавов.

Таблица 6

#### АНАЛИЗ СДАЧИ ПРОДУКЦИИ В ОТКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ С ПЕРВОГО ПРЕДЪЯВЛЕНИЯ В 2011 г.

Показатель	Цех			
	Плавильно-литейный	Прессовый	Прокатный	Кузнечно-прессовый
1. Всего предъявлено к сдаче продукции, т.	81 352,2	14 215,2	61 533,8	2 988,2
2. Принято ОТК с первого предъявления, т.	78 012,9	13710,8	57 032,9	2 953,7
3. Доля продукции принятой с первого предъявления, % (стр. 2 / стр. 1 * 100)	95,9	96,4	92,7	98,8

Из табл. 6 можно сделать вывод, что доля продукции принятых с первого раза в открытом акционерном обществе достаточно высока.

- Наибольшая доля сдачи продукции с первого предъявления принадлежит кузнечно-прессовому цеху и составляет 98,8%;
- на втором месте прессовый цех, доля сдачи продукции составляет – 96,4%;
- затем плавильно-литейный цех – 95,6%;
- самый большой процент возврата продукции с первого предъявления занимает прокатный цех – 7,3% (100%-92,7%).

В ходе анализа выявляют основные дефекты, обнаруженные отделом технического контроля (ОТК), и причины их возникновения, которыми могут являться:

- несоблюдение стандартов и технических условий;
- неудовлетворительное состояние ведущего оборудования, оснастки, приборов и приспособлений для испытаний продукции, работ, услуг.

Результаты проведенного анализа должны быть оперативно доведены до конкретных исполнителей с целью разработки мер по устранению выявленных недостатков и дефектов.

В рамках третьего направления осуществляется анализ рекламаций на продукцию, работу, услугу и брака. Наличие рекламаций на произведенную продукцию, работы, услуги свидетельствует о неудовлетворенности потребительского спроса и ухудшении финансового положения коммерческой организации, возмещающей из собственных средств затраты на компенсацию заказчику стоимости некачественной продукции и на исправление дефектов, обнаруженных заказчиком, в поставляемой продукции, работ, услуг. Анализ начинается с оценки динамики рекламаций по важнейшим номенклатурным позициям (табл. 7).

Таблица 7

#### АНАЛИЗ РЕКЛАМАЦИЙ В ОТКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ

Показатель	2010 г.		2011 г.	
	Предъявлено	Принято	Предъявлено	Принято
1. Всего рекламаций: шт.	115	61	80	35
т.	260,514	73,86	344,069	63,687
%	0,6	0,18	0,76	0,14
2. В том числе экспорт, шт.	60	35	44	22
т.	171,883	59,484	285,411	52,811
%	1,15	0,4	1,61	0,29
3. Внутренний рынок, шт.	55	26	36	13
т.	88,631	14,378	58,658	10,876
%	0,33	0,05	0,21	0,04

Из табл. 7 можно сделать вывод о том, что в открытом акционерном обществе произошло уменьшение объемов рекламаций с 2010 г. по 2011 г. на 35 штук.

По каждой принятой рекламации выявляют причины и виновников дефектов, на основании данных формируют аналитические таблицы. Данный анализ позволяет определить основные причины получения рекламаций и эффективность мероприятий по их устранению. Анализ причин рекламаций в открытом акционерном обществе по экспорту и внутреннему рынку в 2011 г., представлен в табл. 8.

Из табл. 8 можно сделать вывод, что в 2011 г. в открытом акционерном обществе объем рекламаций составлял 80 штук, из них 44 штуки по экспортируемой продукции и 36 штук по продукции реализуемой на внутреннем рынке. Среди причин рекламаций по качеству больше всего претензий, связанных с поверхностными и внутренними дефектами и отклонениями по



геометрии, затем отклонение по весу и несоответствие заказа.

Таблица 8

**АНАЛИЗ ПРИЧИН РЕКЛАМАЦИЙ ПО ЭКСПОРТУ И ВНУТРЕННЕМУ РЫНКУ В ОТКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ**

Наименование организации	Вид дефекта															Всего	
	Транспорт	Отклонения по хим. составу	В т.ч. претензионные случаи по качеству							Итого по качеству	Ассортимент (несоответствие заказу)	Отклонения по весу, недопоставка	Упаковка	Нарушение срока поставки	Скрытые		Ошибки при оформлении ТСД
			Отклонения по геометрии	Отклонения по мех. свойствам	Поверхностные дефекты	Внутренние дефекты	Внутренние напряжения	Отклонения по УЗК	Прочие								
<b>Экспорт</b>																	
ОАО	2	1	7	-	14	8	1	-	-	31	3	4	-	3	-	1	44
<b>Внутренний рынок</b>																	
ОАО	-	-	10	3	7	7	-	-	-	27	3	5	-	-	-	1	36

Снижение производственного брака характеризует технический и организационный уровень производства. В.Ф. Палий и Л.П. Суздальцева рассматривают показатель, характеризующий брак не как показатель качества продукции, работ, услуг, а как показатель технического и организационного уровня производства и качества выполняемых работ [14, с. 172].

По нашему мнению, показатели, характеризующие производственный брак, имеют непосредственное отношение к затратам на качество продукции, работ, услуг и могут рассматриваться как показатели эффективности данных затрат. Причем более продуктивным представляется подход к оценке не только качества продукции, но и качества менеджмента. Например, если закупленные в рамках инвестиционного проекта основные средства не обеспечивают полного контроля технических процессов и возникает брак, то мы можем сделать вывод о нерациональном управленческом решении. Аналитическим показателем, характеризующим размер брака, служит удельный вес брака в производственной себестоимости. При этом могут применяться и другие показатели, отражающие специфику отдельных производств. Так, в цехах коммерческой организации брак определяют в процентах к продукции, работам и сопоставляют с плановым уровнем (табл. 9).

Таблица 9

**АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО БРАКА В ЦЕХАХ ПРОИЗВОДСТВА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ**

Показатель	По плану		Фактически	
	Тыс. руб.	%	Тыс. руб.	%
1	2	3	4	5
Цех 1	500	2,7	500	2,7
Цех 2	500	2,7	400	2,2

Из табл. 9 можно сделать вывод о том, что в коммерческой организации в 2011 г. производственный брак в цехе 1 соответствует запланированному объему 500 тыс. руб., (2,7%), во втором цехе объем брака меньше запланированного на 100 тыс. руб., (2,2%), (400 тыс. руб. – 500 тыс. руб.).

По нашему мнению, предложенная система анализа качества продукции, работ, услуг в коммерческих организациях Палием В.Ф. и Суздальцевой Л.П. является наиболее комплексной, хотя она была разработана для применения в условиях плановой экономики. К недостаткам данной методики можно отнести отсутствие

взаимосвязи анализа качества продукции, работ, услуг с оценкой конкурентоспособности продукции, работ, услуг, что в условиях рыночной экономики имеет важное значение.

Для оценки анализа качества продукции, работ, услуг, Савицкая Г.В. предлагает использовать систему показателей, в которую входят обобщающий, индивидуальный и косвенный показатели, представленные в табл. 10.

Таблица 10

**СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ, РАЗРАБОТАННАЯ САВИЦКОЙ Г.В.**

№	Показатель	Состав показателя
1	Обобщающий – характеризует качество всей произведенной продукции, работ, услуг, независимо от их вида и назначения.	1) удельный вес новой продукции, работ, услуг в общем их выпуске; 2) удельный вес продукции, работ, услуг высшей категории качества; 3) средневзвешенный балл продукции, работ, услуг; 4) средний коэффициент сортности; 5) удельный вес аттестованной и не аттестованной продукции, работ, услуг; 6) удельный вес сертифицированной продукции, работ, услуг; 7) удельный вес продукции, работ, услуг, соответствующей мировым стандартам; 8) удельный вес экспортируемой продукции, работ, услуг, в том числе в высокоразвитые промышленные страны
2	Индивидуальный (единоличный) – характеризует одно из свойств продукции, работ, услуг	1) полезность (жирность молока, зольность угля, содержание железа в руде, содержание белка в продуктах питания); 2) надежность (долговечность, безотказность в работе); 3) технологичность, т.е. эффективность конструкторских и технологических решений (трудоемкость, энергоемкость); 4) эстетичность продукции, работ, услуг
3	Косвенный показатель	1) штрафы за некачественную продукцию, работу, услугу; 2) удельный вес забракованной продукции, работ, услуг, на ко-

№	Показатель	Состав показателя
		торую поступили рекламации от покупателей; 3) потери от брака

Первая задача анализа качества продукции, работ, услуг, которую выделяет Савицкая Г.В., заключается в изучении динамики приведенных в табл. 10 показателей, выполнения плана по их уровню, причин их изменения, оценка работы коммерческой организации по уровню качества продукции, работ, услуг.

Анализ обобщающих показателей по качеству продукции, работ, услуг рассмотрим на примере общества с ограниченной ответственностью за 2010-2011 гг., (табл. 11).

Таблица 11

### АНАЛИЗ ОБОБЩАЮЩИХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ, УСЛУГ В ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

Показатель	2010 г. 1-е полу- годие	2010 г. 2-е полу- годие	2011 г. 1-е полу- годие
Средневзвешенный балл качества продукции	9,4	9,6	9,7
<b>Выручка от продаж, тыс. руб.</b>			
Продукции высшей категории качества	186 000	217 000	247 000
Экспортируемой продукции	-	-	-
Забракованной продукции	500	600	800
Потери от брака и возврат, тыс. руб.	2 000	2 600	3 100

Из табл. 11 можно сделать вывод, что в 1-м полугодии 2011 года по сравнению со 2-м полугодием 2010 года при 30% увеличении выручки от продаж, фактические потери от брака и возврат продукции в обществе с ограниченной ответственностью составляют 3100 тыс. руб., что на 500 тыс. руб. больше. Анализ позволяет выявить, какая работа проведена в коммерческой организации по повышению качества производимой продукции.

По продукции, качество которой характеризуется сортом или кондицией необходимо рассчитывать долю продукции каждого сорта (кондиции) в общем объеме производства, средний коэффициент сортности, средневзвешенную цену изделия в сопоставимых условиях. Оценивая выполнение плана по первому показателю, фактическую долю каждого сорта в общем объеме продукции сравнивают с плановой, а при изучении динамики качества – с данными прошлых периодов. Средний коэффициент сортности представляет собой отношение стоимости продукции всех сортов к возможной стоимости продукции по цене 1 сорта:

$$K_{\text{сорт}} = \sum (VBP_i * C_i) / (VBP_{\text{общ}} * C_{1c}), \quad (3)$$

где

$VBP_i$  – количество произведенной продукции повышенного качества;

$C_i$  – цена изделия повышенного качества;

$VBP_{\text{общ}}$  – общий фактический выпуск продукции в натуральном выражении;

$C_{1c}$  – цена продукции первого сорта.

При анализе качества продукции, работ, услуг следует определять влияние качества продукции, работ, услуг на стоимостные показатели работы коммерческой организации, такие как выпуск товарной продукции ( $\Delta TP$ ), выручка от продаж ( $\Delta B$ ) и прибыль ( $\Delta П$ ). Расчет осуществляется по формулам:

$$\Delta TP = (C_i - C_o) * VBP_i; \quad (4)$$

$$\Delta B = (C_i - C_o) * VPP_i; \quad (5)$$

$$\Delta П = [(C_i - C_o) * VBP_i] - [(C_1 - C_o) * VPP_1]. \quad (6)$$

где

$C_o$  и  $C_i$  – цена изделия до и после изменения качества;

$C_o$  и  $C_1$  – уровень себестоимости изделия до и после изменения качества;

$VBP_i$  – количество произведенной продукции повышенного качества;

$VPP_1$  – объем продаж продукции повышенного качества.

При изменении сортового состава в коммерческой организации рассчитываются изменения средневзвешенной цены и средневзвешенной себестоимости единицы продукции, а затем по вышеприведенным формулам определяется влияние сортового состава на выпуск товарной продукции, выручку и прибыль от ее продаж.

Расчет влияния сортового состава продукции на объем ее производства в стоимостном выражении можно произвести одним из четырех способов:

- цепной подстановки;
- процентных разностей;
- абсолютных разниц;
- средневзвешенных цен.

Расчет влияния сортового состава продукции на объем ее производства способом абсолютных разниц осуществляется следующим образом:

$$\Delta C_{\text{сорт}} = \sum (\Delta U \delta_i * C_{io}), \quad (7)$$

где

$\Delta U \delta_i$  – изменение удельного веса по каждому сорту;

$C_{io}$  – цена соответствующего сорта;

$$\Delta VPP_{\text{сорт}} = \Delta C_{\text{сорт}} * VBP_{\text{общ}1}, \quad (8)$$

где

$\Delta VPP_{\text{сорт}}$  – изменение среднего уровня цены;

$VBP_{\text{общ}1}$  – общий фактический выпуск данного вида продукции в натуральном выражении.

Изменение среднего уровня себестоимости продукции за счет изменения сортового состава ( $\Delta C_{\text{сорт}}$ ) рассчитывается по формуле:

$$\Delta C_{\text{сорт}} = \sum (\Delta U \delta_i * C_{io}), \quad (9)$$

Затем можно определить влияние изменения сортового состава на сумму прибыли по формуле:

$$\Delta П_{\text{сорт}} = (\Delta C_{\text{сорт}} - \Delta C_{\text{сорт}}) * VPP_{\text{общ}1}, \quad (10)$$

где

$\Delta C_{\text{сорт}}$  – изменение среднего уровня цены за счет сортового состава;

$\Delta C_{\text{сорт}}$  – изменение среднего уровня себестоимости изделия за счет сортового состава;

$VPP_{\text{общ}1}$  – фактический общий объем продаж продукции отчетного периода в натуральном выражении.

Такие расчеты рекомендуется производить по всем видам продукции, по которым установлены сорта, после чего результаты необходимо обобщить.

При анализе брака производится изучение его динамики по абсолютной сумме и удельному весу в общем выпуске товарной продукции, работ, услуг; определяются потери от брака, изучаются причины понижения качества и допущенного брака продукции, работ, услуг по местам их возникновения и центрам ответственности и разрабатываются мероприятия по их устранению.

Таким образом, методика, предложенная Савицкой Г.В., позволяет вовремя выявить тенденции изменения качества продукции, работ, услуг на основе рекомендуемых

показателей и повлиять на эффективность работы коммерческой организации.

Российские ученые Баканов М.И. и Шеремет А.Д. рассматривают анализ качества продукции, работ, услуг в рамках анализа объема, качества и структуры продукции, работ, услуг [2, с. 215]. Важным направлением повышения эффективности производства, по мнению авторов, является улучшение качества продукции, работ, услуг. Влияние данного фактора на общий объем производства определяется, как правило, прямым счетом на основе разницы в цене продукции, работ, услуг повышенного качества по сравнению с ценой продукции, работ, услуг более низкого качества. При наличии градации продукции, работ, услуг по качеству (например, по сортам) и цене, влияние изменения качества на объем продукции, работ, услуг определяется с помощью средней взвешенной цены. Таким образом, данная методика позволяет определить зависимость качества продукции, работ, услуг от стоимостного фактора – цены.

Профессор Бороненкова С.А. рассматривает анализ качества продукции, работ, услуг в тесной взаимосвязи с конкурентоспособностью продукции, работ, услуг. Она справедливо отмечает, что качество продукции, работ, услуг влияет на объем выпуска и продаж в стоимостном выражении потому, что дает основания для более высокой цены и увеличения спроса на более качественную продукцию, работы, услуги. Автор в рамках предлагаемой методики разграничивает и анализирует качество работы и качество продукции [3, с. 241]. Их влияние на объем продукции, работ, услуг представлено на рис. 1.

Главным признаком качественности и конкурентоспособности продукции, работ, услуг является рост объема продаж. Для определения конкурентоспособности используют параметры, характеризующие назначение продукции, работ, услуг, эргономические, эстетические и нормативные параметры [6, с. 136]. Показатель конкурентоспособности (*Кксп*) рассчитывается по формуле:

$$K_{ксп} = \frac{\text{Величина данного параметра продукции, работ, услуг коммерческого предприятия}}{\text{Величина параметра базовой модели или аналога}} \quad (11)$$

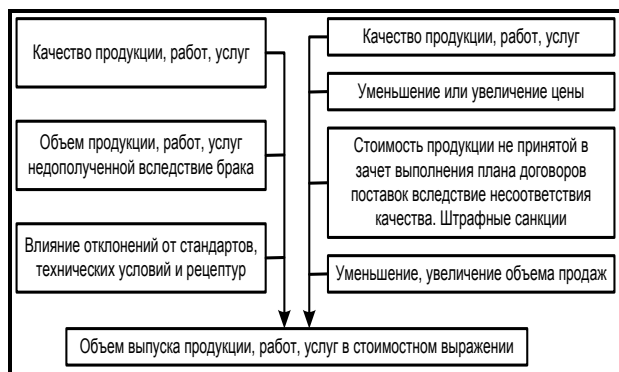


Рис. 1. Взаимосвязь качества и объема продукции, работ, услуг [3, с. 229].

Поскольку отдельные параметры неравнозначны для общей характеристики конкурентоспособности, то каждому параметру присваиваются балл и удельный вес этого параметра в общей оценке. Сводная оценка по изделию *Кксп* рассчитывается следующим образом:

$$K_{ксп} = \frac{\sum (\text{балл каждого параметра} * \text{Удельный вес этого параметра в общей оценке})}{\text{Общая сумма баллов базовой модели}} \quad (12)$$

Качество в момент реализации, на наш взгляд, характеризуют доля сертифицированной продукции, работ, услуг; удельный вес новых образцов, изготовленных впервые в России и в мировой практике. К общим показателям роста качества при устоявшихся рыночных отношениях относится возможное поднятие цены на данный вид продукции, работ, услуг. Качество продукции в процессе эксплуатации характеризует динамика объема рекламаций, санкций за качество и затрат на гарантийный ремонт, дополнительное обслуживание, переделку, а также относительный показатель данных затрат на 1 руб. или 1 000 руб. выручки.

Так, расчет объема продукции, работ, услуг, недополученной вследствие брака, определяется по формуле ( $\Delta П_{бр}$ ):

$$\Delta П_{бр} = (П * У_{бр}^с) / 100, \quad (13)$$

где

$У_{бр}^с$  – процент окончательного брака в производственной себестоимости продукции, работ, услуг;

$П$  – объем продукции, работ и услуг.

На базе данных управленческого учета рекомендуется изучить динамику величины рекламаций, штрафов и претензий, выделить узлы и детали, продукцию по которым чаще всего идет рекламация, установить, какие меры приняты для ликвидации причин данного вида брака, какие санкции применяются к виновникам и как это отражается на результатах производственно-хозяйственной деятельности коммерческой организации.

Анализ качества является прерогативой технических служб, прежде всего контрольных, технологических и конструкторских подразделений [25, с. 319]. Работа по повышению качества должна вестись по двум направлениям:

- работа по выявлению дефектной продукции работ, услуг, их замена или исправление;
- работа по профилактике и предотвращению возможного брака.

Технический анализ качества продукции, работ, услуг и определение на его основе экономического эффекта приводят только в рамках данных бухгалтерии. Методика анализа приведена в табл. 12, 13.

На основе приведенных выше данных составим таблицу 12, в которой произведем расчеты, отражающие динамику непроизводительных затрат на замену и восстановление зарекламированной продукции, работ, услуг и уровня этих затрат к общему объему товарной продукции закрытом акционерном обществе.

Таблица 12

**ИСХОДНЫЕ ДАННЫЕ ДЛЯ ТЕХНИЧЕСКОГО АНАЛИЗА КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ**

Показатели	Июнь 2011 г.	Июль 2011 г.
1. Объем зарекламированной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	123	100
2. Материальные затраты на замену и восстановление зарекламированной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	21	15
3. Транспортные, командировочные и про-	6	3

Показатели	Июнь 2011 г.	Июль 2011 г.
чие расходы, тыс. руб.		
4. Объем работ, выполненных основными производственными рабочими по восста-	100	70

Показатели	Июнь 2011 г.	Июль 2011 г.
новлению продукции, работ, услуг, ч		
5. Расходы на заработную плату, тыс. руб.	27,5	19,3

Таблица 13

### ЗАТРАТЫ ПО ЗАМЕНЕ РЕКЛАМИРОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ, НА ВОССТАНОВЛЕНИЕ ПРОДУКЦИИ И ПОТЕРИ ОТ БРАКА В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ

Наименование	Объем товарной продукции, тыс. руб.	Объем зарекаламмированной продукции, тыс. руб.	Затраты по восстановлению продукции, работ, услуг и потери от брака, тыс. руб.			Всего непроизводительных затрат (сумма граф. 3, 4, 5, 6) тыс. руб.	Процент непроизводительных затрат ((гр. 7 / гр.2) * 100)
			Зарплата рабочих	Материальные затраты	Командировочные, транспортные и прочие расходы		
Июнь 2011 г.	3 800	123	27,5	21	6	177,5	4,7
Июль 2011 г. (факт)	4 000	100	19,3	15	3	137,3	3,4

В рамках методики проводится анализ потерь на замену продукции, работ, услуг по рекламациям (или на их гарантийный ремонт). В процессе анализа устанавливается вид зарекаламмированной продукции, работ, услуг, дата выпуска, время производства и причины рекламации. Информационной основой должны служить не только периоды времени, в течение которых рекламации получены, но и периоды изготовления зарекаламмированной продукции, работ, услуг.

Из табл. 13 можно сделать вывод о том, что в закрытом акционерном обществе в июле 2011 г. по сравнению с июнем 2011 г. непроизводительных затрат меньше на 40,2 тыс. руб., их сумма составляет 137,3 тыс. руб., процент непроизводительных затрат в июле 2011 г. составляет 3,4%, что на 1,3% меньше, чем в июне, это произошло в результате снижения трудовых, материальных и транспортных затрат, а также объемов зарекаламмированной продукции.

Анализ дефектов, причин их возникновения и других мероприятий, осуществляемых техническими службами, осуществляется на основе группировки дефектной продукции, работ, услуг по времени выпуска. Поскольку доля зарекаламмированных изделий в общем объеме производства относительно невелика, потери, сформированные в прошлые периоды времени, относят на текущий период. Анализ дефектов рассмотрим на примере кузнечно-прессового цеха открытого акционерного общества, в табл. 14.

Таблица 14

### АНАЛИЗ ДЕФЕКТОВ В КУЗНЕЧНО-ПРЕССОВОМ ЦЕХЕ ОТКРЫТОГО АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА

№	Вид дефекта	2010 г. т.	2011 г., т.	Отклонение
1	Не оформление	4,2	9,72	+5,52
2	Отклонение размеров	1,8	7,95	+6,15
3	Зажим	1,7	6,4	+4,7
4	Биение	0,02	2,87	+2,85
5	Механические повреждения, наладка	0,8	2,31	+1,51
6	Заштамповка	0,4	1,77	+1,37
7	Трещины	1,2	1,52	+0,32
8	Коробление	0,37	1,14	+0,77
Итого		12,4	34,54	+22,14

Проанализировав данные таблицы 14 можно сделать вывод о том, что объемы дефектов в кузнечно-прессовом цехе открытого акционерного общества в 2011 г. по сравнению с 2010 г. увеличились на 22,14 т.

и составляют 34,54 т. Наибольший удельный вес занимают такие дефекты, как не оформление, в 2011 году увеличились на 5,52 т. и составили 9,72 т., отклонение размеров – увеличение составило 6,15 т., общая сумма дефекта – 7,95 т., затем идет дефект зажим, который увеличился на 4,7 т. и общая сумма дефекта составляет – 6,4 т.

Целесообразно затраты по восстановлению продукции, работ, услуг и потери от брака рассматривать по группам: трудовые, материальные и прочие при этом анализируя динамику этих расходов по периодам времени и по факторам, воздействующим на уменьшение (рост) потерь.

Технический уровень продукции оценивается путем сопоставления технико-экономических показателей продукции, работ, услуг с лучшими отечественными и зарубежными аналогичными образцами. При этом анализ проводится по основным технико-экономическим показателям, характеризующим важнейшие свойства продукции, работ, услуг.

Индекс конкурентоспособности промышленного производства рассчитывается исходя из четырех показателей:

- объема произведенной добавленной стоимости в расчете на одного жителя;
- объема экспорта в расчете на одного жителя;
- доля средне- и высокотехнологичной продукции в объемах произведенной добавочной стоимости;
- экспорт.

Повышение качества продукции, работ, услуг требует дополнительных затрат и увеличивает себестоимость единицы продукции, работ, услуг, влияет на цену, прибыль. Сумма всех расходов на обеспечение качества составляет общие расходы на качество. С изменением достигнутого уровня качества изменяются и величины составляющих затрат и соответственно их сумма – общие расходы на качество.

Следует отметить, что информация, используемая для анализа качества продукции, работ, услуг, охватывает практически все стороны анализируемого объекта. Источниками информации могут быть патенты, нормативно-техническая документация, акты испытаний, данные лабораторного контроля физико-химических показателей, сведения ОТК, графики бездефектной сдачи продукции.

Анализ качества продукции, работ, услуг является важнейшей составляющей системы маркетинга, внедряемой в организации. Задачи анализа состоят в том, чтобы дать оценку стабильности качества продукции, работ, услуг, выявить наиболее важные причины сни-

жения уровня качества продукции, работ, услуг и размер его влияния на объем продукции, работ, услуг. Рост объема выпуска за счет качества отражается через себестоимость, цену, прибыль и уровень рентабельности продукции [13, с. 124].

В современных условиях анализ уровня качества продукции, работ, услуг должен строиться прежде всего на показателях, отражающих ее конкурентоспособность на внутреннем и внешнем рынках (объем и удельный вес сертифицированной продукции в общем объеме выпуска продукции, работ, услуг). При анализе необходимо использовать и такие обобщающие аналитические показатели, как удельный вес новой и модернизированной продукции в общем ее выпуске; продукции, соответствующей мировым стандартам; экспортируемой продукции, в том числе в высокоразвитые промышленные страны.

На стадии проектирования необходимо применять функционально-стоимостной анализ (ФСА), позволяющий снизить затраты при одновременном повышении качества продукции, работ, услуг, что обеспечивает ее конкурентоспособность.

В современных условиях для всех организаций независимо от форм собственности и вида деятельности введена сертификация продукции, работ, услуг или систем качества. Сертификация на соответствие продукции, работ, услуг требованиям, обеспечивающим безопасность жизни, здоровья, имущества граждан и окружающей среды, обязательна для продукции, работ, услуг в стандарте на которую установлены эти требования [13, с. 126].

Анализ качества продукции, работ, услуг начинается с общей оценки выполнения плана и динамики выпуска сертифицированной продукции. Данные для анализа привлекаются из бизнес-плана и оперативно-технического учета служб технического контроля, маркетинга и сбыта продукции в коммерческой организации. Аналитическим показателем, характеризующим уровень качества продукции, работ, услуг, является удельный вес (*У*) или коэффициент (*К*) сертифицированной продукции (*СП*) в общем объеме продукции, работ, услуг (*Q*). Формулы расчета:

$$U = (СП / Q) * 100, \tag{14}$$

или

$$K = (СП / Q), \tag{15}$$

Эти показатели характеризуют долю (%) или уровень продукции, работ, услуг (коп.) на 1 руб. общего объема продукции, работ, услуг, соответствующую требованиям условий регионального и внешнего рынка и, следовательно, конкурентоспособной [13, с. 127]. Сопоставив фактический удельный вес или коэффициенты сертифицированной продукции с аналогичными плановыми показателями или показателями за прошлый год, можно судить о выполнении плана повышения уровня качества продукции, работ, услуг или об изменении уровня качества продукции по сравнению с прошлым годом. Анализ выполнения плана и динамики сертифицированной продукции, работ, услуг за 2010-2011 г.г., рассмотрим на примере закрытого акционерного общества, исходная информация для анализа представлена в табл. 15.

Из табл. 15 можно сделать вывод о том, что в 2011 году в закрытом акционерном обществе удельный вес сертифицированной продукции в общем объеме произведенной продукции больше планового на 4%, и со-

ставляет 89%., по сравнению с 2010 годом удельный вес сертифицированной продукции увеличился на 9% .

При невыполнении планового задания по выпуску сертифицированной продукции, работ, услуг, необходимо проанализировать номенклатуру сертифицированной продукции и установить, по каким видам продукции фактический объем не достиг планового уровня. Следует также обратить внимание, нет ли в составе сертифицированной продукции изделий с истекшими сроками действия сертификата.

Таблица 15

**АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ПЛАНА И ДИНАМИКИ СЕРТИФИЦИРОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ В ЗАКРЫТОМ АКЦИОНЕРНОМ ОБЩЕСТВЕ**

№	Показатели	2010 г.	2011 г.	
			По плану	По факту
1	Выручка (нетто) от продажи продукции, в действующих оптовых ценах организации (без НДС и акциза), тыс. руб.	40 200	44 150	46 570
2	Из выручки (нетто) от продукции в действующих оптовых ценах организации – сертифицированная продукция, тыс. руб.	32 000	37 400	41 400
3	Удельный вес сертифицированной продукции в объеме продукции, % (гр. 2 / гр.1 * 100)	80	85	89

Уровень брака является важной характеристикой качества технического и организационного уровня производственного процесса и качества выполняемых работ. Источником данных для анализа брака служат акт на брак или ведомость, составляемые контролерами ОТК, данные аналитического учета по счету 28 «Брак в производстве», ведомость потерь в производстве, где отражается себестоимость брака, возмещения и потери. Работники ОТК или сотрудники ИВЦ на основании актов либо ведомостей по пятидневкам или в другие сроки составляют оперативные сводки брака в производстве. Анализ динамики брака продукции рассмотрен на примере общества с ограниченной ответственностью в табл. 16.

Таблица 16

**АНАЛИЗ ДИНАМИКИ БРАКА ПРОДУКЦИИ В ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ**

№	Показатели	2010 г.	2011 г.
1	Себестоимость окончательно забракованной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	300	200
2	Себестоимость проданной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	12 600	14 100
3	Окончательно забракованная продукция, работы, услуги в % к себестоимости продукции, работ, услуг (гр. 1 / гр.2 * 100)	2	1,4

Данные таблицы 16 свидетельствуют, что в 2011 г. себестоимость окончательно забракованной продукции, работ, услуг уменьшилась по сравнению с 2010г. на 100 тыс. руб. и составляет 200 тыс. руб. Процент бракованной продукции, работ, услуг к общей себестоимости продукции, работ, услуг в 2011 г. по сравнению с 2010 г. уменьшился на 0,6% и составляет 1,4%.

Анализ брака предполагает выявление причин брака и их дальнейшее устранение, а также выявление ви-

новых. Анализ брака является частью контроля эффективности деятельности всех сотрудников коммерческой организации, а руководство на его основе должно разработать мероприятия по устранению причин брака и недопущение их появления в будущем.

Важно отметить, что эффект повышения качества продукции, работ, услуг реализуется не только через повышение объема продаж продукции, работ, услуг отдельной коммерческой организации, но и через цепной эффект влияния нового качества продукции, работ, услуг на продукцию смежных отраслей. Различают производственный и потребительский уровень качества продукции, работ, услуг.

Определение уровня качества продукции предполагает наличие объективной базы сравнения (например, показатели лучших на период оценки отечественных или зарубежных изделий, показатели государственных и отраслевых стандартов). Для оценки могут также использоваться значения показателей, принятых за базу сравнения, указываются в «Карте технического уровня и качества продукции». Данная методика предполагает использование обобщающих показателей, позволяющих учитывать взаимосвязи различных свойств продукции, работ, услуг, в которые входят главные, характеризующие основное назначение продукции, работ, услуг, интегральные и средневзвешенные показатели.

Если есть возможность установить зависимость главного показателя от исходных, то этот показатель принимается за основу для всех последующих расчетов. Интегральные показатели применяются в тех случаях, если известны суммарный полезный эффект от использования продукции, работ, услуг и общие затраты на содержание и их эксплуатацию. Интегральный показатель рассчитывают как отношение суммарного полезного годового эффекта к суммарным (капитальным и эксплуатационным) затратам. Полезный годовой эффект выражается в натуральных единицах, затраты – в рублях. Результат – эффект на 1 руб. затрат. При невозможности использовать главные и интегральные показатели в целях комплексной оценки уровня качества продукции применяются взвешенные показатели. Расчет осуществляется по формуле:

$$I_k = \sum_{i=1}^n m_i * P_i, \quad (18)$$

где

$I_k$  – комплексный средневзвешенный арифметический показатель качества;

$m_i$  – коэффициент весомости  $i$ -го показателя;

$P_i$  – оценочная величина  $i$ -го показателя, в баллах.

Сравнивая полученный средневзвешенный показатель продукции, работ, услуг, обобщающий средневзвешенный показатель базового образца, получим уровень качества оцениваемой продукции, работ, услуг. Целесообразно комплексную оценку качества производить, используя две базы: отечественный аналог и результаты сертификации продукции, работ, услуг лучших зарубежных фирм, что позволит определить степень улучшения качества и отставания от лучших образцов.

Среди зарубежных ученых вопросами анализа качества продукции, работ, услуг занимались Ж. Ришар, К. Норт. По мнению Ж. Ришара анализ качества продукции, работ, услуг – есть основополагающий элемент в понимании положения коммерческой организа-

ции. Цель анализа – изучение типов продукции, работ, услуг, их качества, характеристики, степени отличия от аналогичных продуктов, работ, услуг, конкурентов, новизны продукции, работ, услуг и цены [17, с. 216].

Зарубежный ученый К. Норт разработал и предложил в рамках методики анализа качества продукции работ и услуг применять:

- 1) графики;
- 2) гистограммы и столбиковые диаграммы;
- 3) мозговой штурм;
- 4) метод номинальной группы;
- 5) анализ Парето;
- 6) схема потоков (блок-схем);
- 7) диаграмма «рыбий скелет» – диаграмма причин и результатов [15, с. 420].

Данные методы достаточно просты и эффективны. Для методики, предложенной К. Нортом, характерны комплексность и всесторонность подхода к анализу качества продукции, работ, услуг, при этом задействовано достаточное количество подразделений коммерческой организации, которые выполняют четко возложенные на них функции по обеспечению и контролю за качеством продукции, работ, услуг.

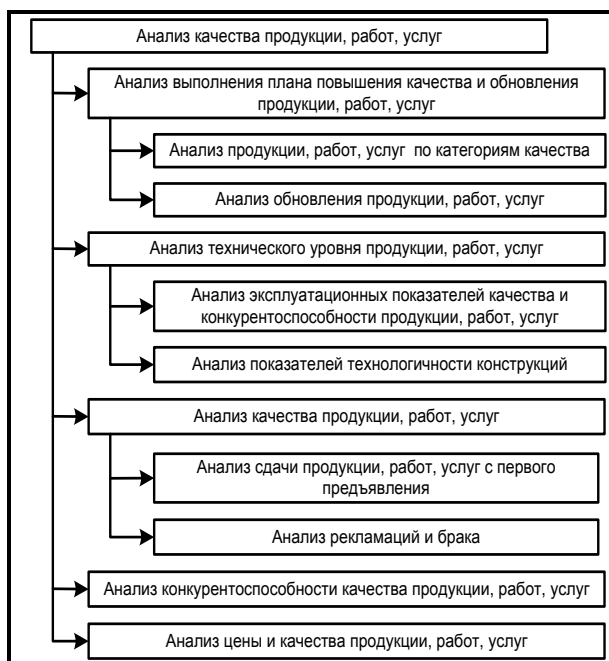
Гиссин В.И. при анализе качества продукции, работ, услуг предлагает использовать статистические методы анализа, предполагающие исследование условий и факторов, влияющих на качество. Источниками данных для осуществления этого анализа служат:

- инспекционный контроль;
- производство и технология;
- поставка материалов и сбыт продукции, работ, услуг; управление и делопроизводство;
- финансовые операции.

Гиссин В.И. предлагает перенести зарубежный опыт на российские компании и использовать «Семь инструментов контроля качества» – расслоение, графики, диаграмма Парето, причинно-следственная диаграмма, гистограмма, диаграмма разброса, контрольные карты [7, с. 161]. По мнению автора, перечисленные «семь инструментов контроля качества» при решении различных проблем могут использоваться как в отдельности, так и в различных комбинациях, что позволит более эффективно провести анализ качества продукции, работ, услуг в коммерческой организации.

Смирницкий Е.К. предлагает анализировать качество продукции, работ, услуг путем расчета показателей качества продукции, работ, услуг по формулам [18, с. 425].

По результатам исследования, на наш взгляд, наиболее полной, комплексной и совершенной является методика анализа качества продукции, работ, услуг, представленная на рис. 2.



**Рис. 2. Усовершенствованная схема анализа качества продукции, работ, услуг**

Данная методика анализа качества продукции, работ, услуг позволит иметь руководству коммерческой организации более достоверную, полную, четкую информацию о состоянии качества производимой продукции, работ, услуг, которая будет предоставляться не только службами технического контроля коммерческой организации, но и бухгалтерской и экономической службами, что является очень важным и актуальным аспектом деятельности этих структур в настоящее время.

Для того, чтобы коммерческая организация могла более рационально использовать имеющиеся у нее средства, развивать качественные характеристики продукции, работ, услуг, сравнивать их с аналогами конкурентов, для этого ей необходимо в первую очередь выявить и обосновать конкурентные преимущества продукции, работ, услуг, определить влияние внутренних и внешних факторов на деятельность коммерческой организации, сопоставить ее цели с имеющимися возможностями.

Эдварс Деминг отмечал, что «плохой менеджмент на 90% связан с проблемой качества» [20, с. 109]. Особую эффективность исследованное методическое обеспечение анализа качества продукции, работ и услуг приобретает в рамках систем управления качеством. Системные методы обеспечения качества подразумевают переход от решения отдельных разрозненных задач к реализации комплекса взаимосвязанных, взаимообусловленных идеологических, организационных, технических, экономических, правовых и других мероприятий. Основная цель – достижение разработки и изготовления продукции, работ, услуг высокого качества, соответствующей современному уровню развития техники, технологии, требованиям надежности и долговечности, условиям сферы потребления или применения. Системные методы управления качеством продукции, работ, услуг в нашей промышленности начали развиваться с середины 1950-х гг. Организационно они оформлялись в виде различных систем. Данные системы основывались на сформированной уже в 1920-1930 гг. службе технического контроля на предприятиях – ОТК. [19, с. 30]. Нами проанализированы наиболее хорошо зарекомендовавшие себя отечественные и зарубежные системы управления качеством и определены показатели, применяемые в каждой из систем (табл. 17).

**Таблица 17**

**ОСНОВНЫЕ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ КАЧЕСТВОМ**

Название системы управления качеством	Характеристика системы управления качеством	Область применения, отношение к учету
1. БИП – бездефектное изготовление продукции, 1955 г., г. Саратов	Строгое соблюдение и выполнение технологических операций. Критерии управления: 1) единичный: соблюдение нормативно-технической документации (НТД); 2) обобщающий: процент сдачи с первого предъявления. Объект управления – через качество труда отдельных исполнителей на качество труда коллектива.	Производство. Данные формируются в финансовом, налоговом, управленческом, стратегическом управленческом учете
2. КАНАРСПИ – качество, надежность, ресурс с первых изделий, 1958 г., г. Горький	Высокий уровень конструкторской и технологической подготовки производства. Критерий управления – отработка конструкции с первых изделий и соответствие НТД. Объект управления – качество труда коллектива и выпускаемой продукции	Конструкторская и технологическая подготовка производства, производство. Данная система не использовалась данбухгалтерского учета
3. СБТ – система бездефектного труда, 1961 г., г. Львов	Строгое выполнение технологических операций. Критерий управления: 1) единичный: соблюдение НТД; 2) обобщенный: коэффициент качества труда. Объект управления – качество труда исполнителя и коллектива.	Любая стадия жизненного цикла продукта. Коэффициент качества определял размер вознаграждения, который отражался в бухгалтерском учете
4. НОРМ – научная организация работ по повышению моторесурса, 1964 г., г. Ярославль.	Повышение технического уровня и качества продукции. Критерий управления – соответствие плану достигнутого уровня моторесурса. Объект управления – качество продукции и труда коллектива	Весь жизненный цикл продукта (с приоритетом сферы производства). Акцент на управленческий учет
5. КСУКП – комплексная система управления качеством продукции, 1975 г., г. Львов	Управление качеством на базе стандартов, системного подхода. Критерий управления – соответствие качества продукции высшим достижениям. Объект управления – качество продукции и труда коллектива	Весь жизненный цикл продукта (с приоритетом сферы производства). Применяется бюджетирование, в рамках управленческого учета применяется системный анализ
6. КС ПЭП – комплексная система повышения эф-	Управление качеством продукции и эффективностью производства. Критерий управления – показатели эффективности производства	Весь жизненный цикл продукта (с приоритетом сферы производства).

Название системы управления качеством	Характеристика системы управления качеством	Область применения, отношение к учету
эффективности производства, 1976 г., г. Краснодар	и обобщающие показатели качества продукции. Объект управления – качество продукции и показатели эффективности производства	Данные формируются в финансовом, налоговом, управленческом, стратегическом управленческом учете
7. Япония – «Кайдзен»	Калькуляция «кайдзен» предназначена для снижения расходов и управления затратами. Цель калькуляции «кайдзен» сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину. Работники становятся ответственными за улучшение процессов и снижение расходов, что непосредственно отражается на качестве выпускаемой продукции, работ, услуг	Производство. Данные формируются в управленческом учете
8. Европа – комплексное управление качеством (TQM)	Все бизнес-функции направлены на обеспечение постоянного повышения качества, проектирование высокого качества, устранение причин, вызывающих плохое качество	Весь жизненный цикл продукции. Данные формируются в управленческом учете, стратегическом управленческом учете

В Японских организациях широко используется калькуляция затрат типа «кайдзен», как механизм для снижения расходов и управления затратами [8, с.839]. Кайдзен – это японский термин, отражающий внесение улучшений в процесс в первую очередь небольшими порциями, а не в результате крупных инноваций. Калькуляция типа «кайдзен» характеризуется тем, что она применяется на этапе производства. Цель калькуляции «кайдзен» – сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину. Основная характеристика калькуляции «кайдзен» заключается в том, что работники становятся ответственными за улучшение процессов и снижение расходов, что непосредственно отразится на качестве выпускаемой продукции, работ, услуг. Данные формируются в системе управленческого учета.

Комплексное управление качеством (total quality management, TQM) соответствует ситуации, в которой все бизнес-функции направлены на обеспечение постоянного повышения качества [8, с. 844]. В настоящее время, основным содержанием подхода на основе комплексного управления качеством является проектирование высокого качества и встраивание его во все процессы вместо ориентации на проверки и инспектирование, т.е. происходит переход к устранению причин, вызывающих плохое качество, вместо выявления их проявлений. Данные формируются в управленческом стратегическом учете.

В 1980-е гг. в Европе и США большую популярность приобретает система «кайдзен-костинг», которая представляет собой стратегию совершенствования, направленную на потребителя, и аккумулирует в себе большую часть наиболее эффективных элементов управления затратами и организацией в целом. Данная система включает в себя:

- принцип ориентации на потребителя;
- контроль качества;
- метод управления затратами just-in-time («точно в срок»);
- автоматизацию деятельности организации;
- контроль трудовой дисциплины и формирование системы трудовых взаимоотношений;
- разработку новых видов продукции, работ, услуг;
- непрерывное повышение производительности труда.

Применение в коммерческой организации принципов системы «кайдзен-костинг» упрощает процесс учета производственных затрат и помогает менеджерам регулировать и контролировать расходы, что приводит к повышению качества производства, обслуживания и более выгодной оценке стоимости продукции, работ, услуг.

Проанализировав существовавшие системы управления качеством, можно сделать вывод, что все они в

качестве базовых показателей брали управляемые параметры, данные по которым предоставлял бухгалтерский, финансовый, управленческий, налоговый, управленческий стратегический учет. Однако показатели качества продукции, работ, услуг рассматривались в отрыве от их конкурентоспособности, так как в тот период времени существовала административная экономика в государстве. С переходом в рыночную экономику особо актуальным моментом становится конкурентоспособность продукции, и в качестве конкурентных параметров рассматривается качество продукции, работ, услуг и его соотношение с ценой. Это еще раз подтверждает, что руководство коммерческой организации должно проводить анализ конкурентоспособности продукции, работ, услуг, анализ цены и качества продукции, работ, услуг в целях повышения эффективности своей деятельности.

Исследование методического обеспечения анализа качества позволило установить, что для более эффективного функционирования коммерческая организация должна анализировать и сопоставлять свои возможности с возможностями конкурентов, т.е. необходимо проводить комплексный анализ всех внешних факторов и внутренних позиций коммерческой организации в отношении качества продукции, работ, услуг и развития организации в целом.

Цель анализа коммерческой организации – установление стратегических и тактических факторов повышения конкурентоспособности выпускаемой продукции, работ, услуг, эффективности и устойчивости функционирования коммерческой организации.

В результате анализа внутренней и внешней среды коммерческой организации появляется возможность оценить соответствие коммерческой организации, качества выпускаемой продукции, работ, услуг запросам рынка, потребителей. На основе этих данных разрабатываются стратегические программы развития качества продукции, работ, услуг коммерческой организации.

На основании анализа факторов, характеризующих внутреннюю и внешнюю среду коммерческой организации, можно определить состояние коммерческой организации и ее отношение к качеству производимой продукции, работ, услуг, для этого необходимо ответить на вопросы.

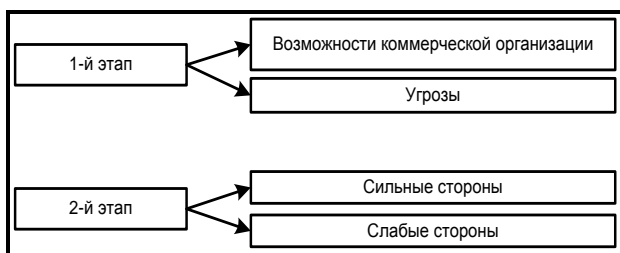
1. Насколько эффективна действующая стратегия качества продукции, работ, услуг?
2. Каковы сильные, слабые стороны выпускаемой продукции, работ, услуг, какими возможностями владеет коммерческая организация, и что представляет угрозу для выпускаемой ею продукции, работ, услуг?



3. Являются ли цена продукции, работ, услуг и издержки коммерческой организации конкурентоспособными?
4. Насколько прочна конкурентная позиция выпускаемой продукции, работ, услуг коммерческой организации?
5. С какими стратегическими проблемами в области качества продукции, работ, услуг сталкивается коммерческая организация?

Чтобы ответить на эти вопросы, необходимо использовать различные аналитические инструменты, к которым, в частности, относятся SWOT-анализ, PEST – анализ, анализ конкурентных стратегий коммерческой организации, анализ конкурентоспособности продукции, работ, услуг.

Охарактеризуем схему SWOT-анализ, который представляет собой анализ внешней и внутренней среды коммерческой организации и позволяет определить позиции производимой продукции, работ, услуг на рынке и позиции коммерческой организации в целом (рис. 3).



**Рис. 3. Схема SWOT-анализа в коммерческой организации**

SWOT-анализ означает:

- **S** – Strengths – сильные стороны;
- **W** – Weaknesses – слабые стороны;
- **O** – Opportunities – возможности;
- **T** – Threats – угрозы.

Данный анализ сводится к заполнению таблицы и проводится в два этапа. На первом этапе заполняются квадраты «возможности» и «угрозы» – связанные с внешней средой, а на втором «сильные стороны» и «слабые стороны» – характеризующие внутреннюю среду коммерческой организации.

Рыночные возможности определяют стратегию коммерческой организации в отношении качества продукции, работ, услуг. В зависимости от условий отрасли возможности могут быть многообещающими, или бесперспективными, изменяясь от очень привлекательных (абсолютно необходимо их использовать) до интересующих фирму в последнюю очередь (в самом конце списка приоритетов коммерческой организации).

К потенциальным внешним возможностям коммерческой организации можно отнести, выявленные в процессе анализа внешней среды, способность удовлетворять качеством производимой продукции, работ, услуг дополнительные группы потребителей или выходить на новые рынки. Расширять ассортимент выпускаемой продукции, работ, услуг, использовать разработки НИОКР, навыки и технологические ноу-хау в выпуске продукции, работ, услуг. Осуществлять вертикальную интеграцию (вперед или назад), а также возможность быстрого развития и предоставления необходимого объема продукции, работ, услуг, в связи с резким ростом спроса. Способность выйти со своей продукцией, работами, услугами, на привлекательные рынки. Возможность оценить слабые позиции конкурентов.

На уровень развития и благосостояния коммерческой организации могут отрицательно повлиять определенные факторы внешней среды, которые представляют собой угрозу функционирования коммерческой организации. К числу угроз, влияющих на деятельность коммерческой организации и качество выпускаемой продукции, работ, услуг можно отнести факторы, представленные в табл. 18.

На следующем этапе коммерческая организация определяет как сильные и слабые стороны своей продукции, работ, услуг, так и организации в целом.

Сила – это то, в чем коммерческая организация преуспела, или какая-то особенность, предоставляющая ей дополнительные возможности. Слабость – это отсутствие чего-то важного для ее функционирования или то, что не удается коммерческой организации (по сравнению с другими) или нечто, ставящее ее в неблагоприятные условия. Слабая сторона коммерческой организации, в зависимости от того, насколько она важна в конкурентной борьбе, может сделать коммерческую организацию уязвимой, а может и нет.

Затем коммерческая организация должна определить взаимосвязь факторов внутренней и внешней среды, их влияние друг на друга, на деятельность организации и качество производимой продукции, работ, услуг. Для оценки этих связей необходимо составить матрицу SWOT-анализа. На каждом из полей необходимо рассмотреть все возможные парные комбинации и выделить те, которые должны быть учтены при разработке стратегии качества продукции, работ, услуг и стратегии развития организации в целом.

**Таблица 18**

**ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ  
ФАКТОРОВ, ПРЕДСТАВЛЯЮЩИХ УГРОЗУ,  
СИЛЬНЫЕ И СЛАБЫЕ СТОРОНЫ КОММЕРЧЕСКОЙ  
ОРГАНИЗАЦИИ**

№	Наименование фактора	Содержание фактора
1	Угрозы коммерческой организации	1) появление более дешевых технологий; 2) внедрение конкурентами новой или усовершенствованной продукции, работ, услуг; 3) выход на рынок новых конкурентов с низкими издержками; 4) неблагоприятная политика, государственного регулирования при спадах и колебаниях уровня деловой активности; 5) угроза поглощения более крупными коммерческими организациями; 6) неблагоприятные демографические изменения; 7) политические перемены в стране (перевороты); 8) замедление темпов роста рынка
2	Сильные стороны коммерческой организации	1) наличие финансовых ресурсов, с помощью которых достигаются цели в отношении качества продукции, работ, услуг; 2) деловая репутация коммерческой организации и ее продукции, работ, услуг; 3) действующие функциональные стратегии; 4) низкие издержки; 5) совершенные технологии производства и управления; 6) система обновления продукции;

№	Наименование фактора	Содержание фактора
		7) развитие НИОКР; 8) реклама производимой продукции, работ, услуг. 9) отлаженные каналы сбыта; 10) гарантийное обслуживание
3	Слабые стороны коммерческой организации	1) отсутствие четкой стратегии развития организации и качества продукции, работ, услуг; 2) устаревшее оборудование и производственный процесс; 3) отсутствие навыков и таланта управления у руководства коммерческой организации; 4) отсутствие НИОКР; 5) плохо организована система сбыта; 6) нестабильное финансовое положение; 7) узкий ассортимент выпускаемой продукции, работ, услуг; 8) высокие издержки

Пары, которые выбраны с поля СИВ (сила и возможность), при разработке стратегии развития коммерческой организации и качества продукции, работ, услуг, должны использоваться в полном объеме, чтобы получить максимум отдачи от возможностей появившихся во внешней среде. Для тех пар, которые оказались на поле СЛВ (слабости и возможности), стратегия должна быть построена таким образом, чтобы за счет появившихся возможностей попытаться преодолеть имеющиеся в коммерческой организации слабые стороны. Если пара находится на поле СИУ (силы и угрозы), то стратегия должна предполагать использование силы коммерческой организации для устранения возникшей угрозы. Для пар, находящихся на поле СДУ (слабости и угрозы), коммерческая организация должна вырабатывать такую стратегию, которая позволила бы ей избавиться от слабых сторон деятельности, и попытаться преодолеть нависшую над ней угрозу.

Кроме того, коммерческая организация должна оценить значимость факторов и степень их влияния на формирование стратегии развития организации в целом и качество выпускаемой продукции, работ, услуг. При определении значимости фактора коммерческая организация должна оценить силу его влияния на положение организации. Анализируя возможности угрозы, коммерческая организация оценивает вероятность использования возможности или реализации угрозы. Основным методом при проведении данного исследования является метод экспертных оценок.

Анализировать внешнюю среду коммерческой организации, определять влияние внешних факторов на деятельность коммерческой организации и стратегии развития качества продукции работ, услуг позволяет PEST-анализ, который означает:

- **P** – Policy – политика;
- **E** – Economy – экономика;
- **S** – Society – общество;
- **T** – Technology – технология.

Из названия данного анализа можно судить о факторах, которые исследуются, и определяется их влияние на развитие коммерческой организации и ее стратегии развития качества продукции, работ, услуг – это политические, экономические, социокультурные и технологические. Характеристику факторов используемых при PEST-анализе представим в табл. 19.

Таблица 19

#### ХАРАКТЕРИСТИКА ФАКТОРОВ PEST-АНАЛИЗА В ОРГАНИЗАЦИИ

№	Факторы	Характеристика факторов
1	Политические	Первый политический вопрос, это вопрос о власти. Так как государственная власть регулирует механизм обращения денег в государстве, а также ряд других ключевых условий получения основных ресурсов для развития и функционирования коммерческой организации. Существует высказывание, что можно не заниматься политикой, но как гарантировать, что она не займется Вами и Вашим бизнесом [23, с. 59]
2	Экономические	С помощью экономических факторов происходит формирование и распределение экономических ресурсов государством. Для многих коммерческих организация это является важнейшим условием их деловой активности
3	Социокультурные	Социокультурные факторы в наибольшей степени связаны с формированием потребительских предпочтений населения, играют важную роль при выборе и формировании стратегии развития качества продукции, работ, услуг
4	Технологические	Значение технологических факторов внешней среды очень важны. Так как в современных условиях технологии постоянно развиваются и совершенствуются, и перед коммерческой организацией постоянно стоит угроза потери рынка продукции, работ, услуг. Так как продукция коммерческой организация может быть вытеснена технологически более совершенными продуктами конкурентов. Это подтверждает П.Друкер, который говорит, что действительно необходимо современному бизнесу в большей степени, так это все более широкая информированность о развитии науки и технологии [23, с. 59]

На основании этого можно сделать вывод о том, что цель анализа развития внешней среды заключается в том, что анализ должен обеспечивать коммерческую организацию информацией, которая бы помогла ей вовремя перестроиться на выпуск и реализацию технологически перспективной продукции, работ, услуг. Кроме того, коммерческая организация должна получать достаточную прибыль от своих традиционных видов продукции, работ, услуг и при этом уметь вовремя от них отказаться в пользу более перспективной продукции, работ, услуг. PEST-анализ проводится в виде таблицы, схему проведения PEST-анализа представим на рис. 4.

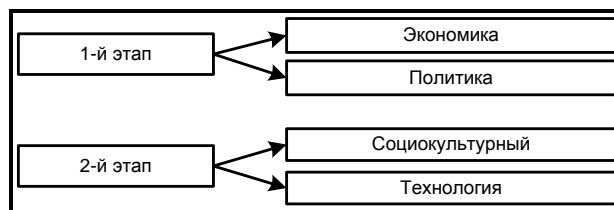


Рис. 4 Схема алгоритма PEST-анализа в коммерческой организации

Анализ каждого из указанных факторов коммерческая организация должна проводить системно, так как все эти компоненты между собой взаимосвязаны тесным и сложным образом. Любое изменение одного компонента немедленно отразится на все остальные. И такие изменения для коммерческой организации, в конкретной ситуации, могут быть либо угрозой, либо возможностью будущего успеха и развития.

На качество выпускаемой продукции, работ, услуг коммерческой организации большое влияние оказывает внешняя среда коммерческой организации, которая представляет собой конкурентную среду. Состояние этой среды постоянно меняется и влияет на качественные характеристики продукции, работ, услуг. Поэтому руководство коммерческой организации, используя стратегическое управление, должно обеспечить эффективную адаптацию организации к любым изменениям внешней среды, определять, планировать, анализировать и контролировать возможности этих изменений и их влияние на качество выпускаемой продукции, работ, услуг.

Особым направлением анализа является анализ конкурентной позиции продукции, работ, услуг и позиции коммерческой организации. Анализ включает два основных этапа:

- определение главных конкурентных сил в отрасли;
- формулирование основных вариантов конкурентных стратегий.

Признанным лидером разработки конкурентного анализа является профессор Гарвардской школы бизнеса М. Портер, автор основных моделей по определению главных сил конкуренции и вариантов конкурентных стратегий.

М. Портер выделяет следующие конкурентные силы коммерческой организации, влияющие на качество продукции, работ, услуг. Доля рынка продукции, работ, услуг, уровень прибыли коммерческой организации определяются тем, насколько эффективно организация противодействует этим конкурентным силам, представленным в табл. 20.

Таблица 20

**КОНКУРЕНТНЫЕ СИЛЫ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ**

№	Конкурирующие силы
1	Проникающие в отрасль новые конкуренты, выпускающие подобную продукцию, работы, услуги
2	Угроза со стороны товаров-заменителей (субститутов).
3	Компании-конкуренты, уже закрепившиеся на отраслевом рынке
4	Воздействие продавцов (поставщиков) – степень обслуживания, сервис
5	Воздействие на покупателей (клиентов) – реклама производимой продукции, работ, услуг; более высокое качество продукции, работ, услуг; снижение цены; лучшее обслуживание
6	Ценовая конкуренция, которая переключает внимание покупателя с проблемы качества на снижение цены
7	Рекламные атаки на потребителей
8	Разработка и производство новых привлекательных продуктов, работ, услуг
9	Улучшение качества обслуживания при продаже и распространении продукции, работ, услуг

Среди способов уменьшения давления внутриотраслевой конкуренции можно выделить использование сравнительных преимуществ, которыми обладает коммерческая организация.

Один из вариантов метода сравнительных преимуществ предложен российским экономистом А. Юдановым, который разделил все многообразие конкурентных стратегий фирм, действующих на одном рынке, на четыре типа, различающихся характером своей конкурентной стратегии: коммутантов, пациентов, виолентов и эксплерентов [26, с. 128]. Каждый из них приведен к определенному типу биологического поведения и имеет соответствующую аналогию. Сравнительная характеристика конкурентных стратегий коммерческих организаций в отношении качества продукции, работ, услуг представлена в табл. 21.

Таблица 21

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ ХАРАКТЕР КОНКУРЕНТНЫХ СТРАТЕГИЙ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ В ОТНОШЕНИИ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ**

Показатели	Тип стратегии			
	Коммутанты «мыши»	Пациенты «лисы»	Виоленты «львы, слоны»	Эксплеренты «ласточки»
1. Профиль производства продукции, работ, услуг	Универсальное мелкое	Специализированное	Массовое	Экспериментальное
2. Финансовая устойчивость коммерческой организации	Низкая	Высокая	Высока	Низкая
3. Размер производства продукции, работ, услуг	Мелкое	Крупное, Среднее, Мелкое	Крупное	Среднее, Мелкое
4. Производственные стратегии	Стратегия выживания	Стратегия роста, стратегия стабилизации	Стратегия роста, стратегия стабилизации	Начальная
5. Расходы на НИОКР	Низкие	Средние	Высокие	Высокие
6. Расходы на качество продукции, работ, услуг	Низкие	Средние	Высокие	Высокие
7. Факторы силы в конкурентной производственной борьбе	Гибкость, многочисленность. Лучшая приспособленность мел кой организации к удовлетворению конкретных потребностей	Приспособленность к особому рынку. Высокая норма прибыли, повышенная устойчивость к конъюнктурным колебаниям, низкий процент банкротства	Высокая производительность. Стратегия лидерства в издержках	Опережение в нововведениях
8. Способы привлечения покупателя	Наиболее полное соответствие продукции, работ,	Дифференциация продукции, работ, услуг, высокое	Сравнительная дешевизна и доб-	Новизна продукции, работ, услуг

Показатели	Тип стратегии			
	Коммутанты «мышь»	Пациенты «лисы»	Виоленты «львы, слоны»	Экспреленты «ласточки»
телей	услуг, индивидуальным потребностям потребителей	качество	ротность продукции, работ, услуг	
9. Характерные особенности производства продукции, работ, услуг	Организация мелкого неспециализированного производства для немедленного удовлетворения любых потребностей рынка	Уникальность продукции, работ, услуг, специализация на узком рыночном сегменте	Научно-технические разработки, максимизация производства продукции, работ, услуг	Использование венчурного финансирования, инвестиций по схеме стратегического партнерства созданием новых или радикальное преобразование старых сегментов рынка
10. Издержки производства продукции, работ, услуг	С ростом производства продукции, работ, услуг увеличиваются и издержки	Издержки здесь часто выше, а выпускаемая продукция, работы, услуги дороже	Низкие издержки	Высокие издержки
11. Стратегия управления качеством	Встречается редко	Присутствует	Существует практически на каждом предприятии	Как правило существует
12. Значение анализа качества продукции, работ, услуг конкурентов	Низкое	Низкое	Высокое	Высокое

На основании сравнительного анализа конкурентных стратегий коммерческих организаций в области качества продукции, можно сделать вывод, что наибольшие возможности имеют пациенты «лисы» и виоленты «львы, слоны», так как эти коммерческие организации имеют достаточно устойчивое финансовое положение, развивают стратегии роста и стабилизации, расходы на НИОКР и качество значительные, стратегии управления качеством разрабатываются.

Качество продукции, работ, услуг, способы, системы, методы управления им, оказывают непосредственное влияние на качество функционирования коммерческой организации, уровень ее конкурентоспособности, наличие конкурентных преимуществ в отношении производства и реализации продукции, работ, услуг, т.е. можно сделать вывод, что в общей совокупности перечисленные аспекты будут отражать качество функционирования коммерческой организации или качество бизнеса коммерческой организации. К аспектам, характеризующим качество продукции, работ, услуг и качество бизнеса коммерческой организации, можно отнести:

- насколько прочно коммерческая организация удерживает свою конкурентную позицию в настоящее время в отношении качества продукции, работ, услуг;
- каковы перспективы укрепления или ослабления конкурентной позиции производимой продукции, работ, услуг при сохранении применяемой в настоящее время стратегии развития качества и организации в целом;
- какое место занимает продукция, работы, услуги коммерческой организации среди основных конкурентов;
- имеет ли продукция, работы, услуги коммерческой организации в настоящее время конкурентное преимущество или отстают по уровню конкурентоспособности от основных конкурентов;
- какова способность коммерческой организации защищать свою позицию в контексте движущих сил отрасли, конкурентного давления, ожидаемых шагов конкурентов.

Анализ конкурентной позиции коммерческой организации позволяет определить «стратегические проблемы», т.е. определить потенциальные опасности и возможности развития, в условиях внешнего окружения коммерческой организации, и разрыва между имеющимися у организации ресурсами и ресурсами, необходимыми ей для достижения успеха.

В итоге, анализ выливается в разработку стратегического плана, в котором определяется совокупность

фундаментальных основ деятельности коммерческой организации, в среднесрочном и долгосрочном периодах (цели, рынки, виды и качество продукции, работ, услуг, используемые средства и ресурсы).

Для более качественной оценки позиции коммерческой фирмы необходимо проанализировать и выявить позиции продукции, работ, услуг на рынке, выявить преимущественные позиции качества продукции, работ, услуг, возможность дальнейшего роста и развития объемов реализации продукции, работ, услуг.

Анализ конкурентоспособности продукции, работ, услуг коммерческой организации осуществляется в два этапа. На первом этапе качество продукции анализируется по данным экспертных оценок, в баллах, рассматриваются такие показатели как полезный эффект продукции, показатель назначения, надежности, экологичности, эстетичности, стандартизации, качество сервиса, обслуживания. Второй этап анализа проводится по данным бухгалтерского учета, а именно анализируются совокупные затраты, затраты на маркетинг, на НИОКР, на производство, показатели финансовой устойчивости.

Анализируются показатели основных конкурентов и показатели коммерческой организации фактические и прогнозируемые. В результате анализ позволит определить качественные характеристики выпускаемой продукции, работ, услуг и место коммерческой организации в рыночной конъюнктуре.

Кроме того, конкурентоспособность продукции, работ, услуг можно определить экспертным путем по системе баллов, формула выглядит следующим образом:

$$K m = \left( \left( \sum_{i=1}^n B_{ij} / n \right) / 5 \right) * a_j, \quad (19)$$

где  $Km$  – конкурентоспособность продукции, работ, услуг (значение колеблется от 2 до 10);

$n$  – количество экспертов;

$B_{ij}$  – экспертная оценка  $i$ -м экспертом,  $j$ -го фактора конкурентоспособности продукции, работ, услуг;

$a_j$  – весомость  $j$ -го фактора (от 4 до 1);

$5$  – максимальная оценка фактора.

От устойчивости позиций конкурентных преимуществ продукции, работ, услуг зависит конкурентная устойчивость коммерческой организации. Конкурентную устойчивость коммерческой организации американские специалисты предлагают определять по обоб-

ценному показателю, который рассчитывается по формуле:

$$Z = 1,2 X1 + 1,4 X2 + 3,3 X3 + 0,6 X4 + 1,0 X5, (20)$$

где

- X1** – показатель эффективности рабочего капитала;
- X2** – показатель эффективности накопленного капитала;
- X3** – рентабельность производства;
- X4** – показатель задолженности;
- X5** – показатель эффективности активов.

$$X1 = (O_{cp} - O_{кр}) / A, (21)$$

где **O<sub>cp</sub>** – оборотные средства;

**O<sub>кр</sub>** – краткосрочные обязательства;

**A** – общие активы.

$$X2 = K_{нак} / A, (22)$$

где

**K<sub>нак</sub>** – накопленный капитал (остаток прошлых лет).

$$X3 = Пбал / A, (23)$$

где **Пбал** – балансовая прибыль.

$$X4 = K / D, (24)$$

где **K** – капитал коммерческой организации (основные фонды плюс нематериальные активы);

**D** – общий долг коммерческой организации.

$$X5 = V / A, (25)$$

где **V** – общий объем продаж.

На основе данных, полученных при анализе внутренней и внешней среды, определении конкурентоспособности коммерческой организации и производимых ею продукции, работ, услуг, управленческий и стратегический учет получает необходимую информацию, которую преобразует в учетные данные о составе затрат на качество продукции, работ, услуг, о цене продукции, работ, услуг. Предоставляет информацию об объемах производства конкурирующей продукции, работах, услугах, о финансовой стабильности коммерческой организации. Осуществление анализа внутренних и внешних факторов деятельности коммерческой организации невозможно без организации управленческого учета, стратегического управленческого учета в организации, так как он непосредственно влияет на качество предоставляемых данных и оперативность.

На основании проведенного исследования можем сделать вывод, что на основании данных анализа, управленческого и стратегического учета руководство коммерческой организации разработает и реализует наиболее эффективные и рациональные управленческие решения в области качества продукции, работ, услуг и организации в целом, т.е. через качество продукции работ, услуг происходит повышение и качества бизнеса коммерческой организации.

### Литература

1. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук. – Ростов н/Д, 2002. – 24 с.
2. Баканов М.И. Теория экономического анализа [Текст] : учеб. / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – 4-е изд., доп. и перераб. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 416 с.
3. Бороненкова С.А. Управленческий анализ [Текст] : учеб. пособие / С.А. Бороненкова. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 384 с.
4. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы [Текст] / М.А. Вахрушина. – М. : Экономика и жизнь, 2000. – 192 с.

5. Градов А.П. Стратегия и тактика антикризисного управления предприятием [Текст] / А.П. Градов. – СПб. : Специальная лит-ра, 1996. – 510 с.
6. Голубович А.Д. Экономический анализ деятельности совместных предприятий в машиностроении [Текст] / А.Д. Голубович, Г.И. Микерин. – М. : Машиностроение, 1989. – 218 с.
7. Гиссин В.И. Управление качеством [Текст] / В.И. Гиссин. 2-е изд. – М. : МарТ ; Ростов-н/Д. : МарТ, 2003. – 400 с.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие / К. Друри ; пер. с англ. В.Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
9. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: Теория и практика [Текст] : учеб. пособие для вузов / А.Т. Зуб. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Аспект Пресс, 2004. – 115 с.
10. Ильенкова С.Д. и др. Управление качеством [Текст] : учеб. для вузов / С.Д. Ильенкова, Н.Д. Ильенкова, В.С. Мхитарян ; под ред. Ильенковой С.Д. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 334 с.
11. Клинов Н.Н. Раскрытие информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности [Текст] / Н.Н. Клинов ; под ред. В.Д. Новодворского. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 272 с. – (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»).
12. Кэмпбел Д. и др. Стратегический менеджмент [Текст] : учеб. / Д. Кэмпбел, Дж. Стоун, Б. Хьюстон ; пер. с англ. И.Н. Алмазовой. – М. : Проспект, 2003. – 336 с.
13. Маркарьян Э.А. и др. Управленческий анализ в отраслях [Текст] : учеб. пособие / Э.А. Маркарьян, С.Э. Маркарьян, Г.П. Герасименко ; под ред. проф. Маркарьяна Э.А. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2004. – 352 с.
14. Палий В.Ф. Техничко-экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности машиностроительных предприятий [Текст] : учеб. / В.Ф. Палий, Л.П. Суздальцева. – М. : Машиностроение, 1989. – 272 с.
15. Управление эффективностью и качеством: Модульная программа [Текст] : пер. с англ. ; под ред. И. Прокопенко, К. Норта ; в 2 ч. Ч. 1. – М. : Дело, 2000. – 518 с.
16. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с франц. под ред. Л.П. Белых. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
17. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий [Текст] / Г.В. Савицкая. – 4-е изд., перераб. и доп. – Минск : Новое знание, 2000. – 668 с.
18. Смирницкий Е.К. Экономические показатели бизнеса [Текст] / Е.К. Смирницкий. – М. : Экзамен, 2002. – 512 с.
19. Тарбеев Ю.В. и др. Высокое качество – забота общая: опыт комплексного решения проблем повышения качества продукции на ленинградских предприятиях [Текст] / Ю.В. Тарбеев, В.В. Окрепилов, Н.В. Кондратьев. – Л. : Лениздат, 1981. – 176 с.
20. Таранова Н.С. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления качеством продукции, работ, услуг в коммерческих организациях [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Н.С. Таранова. – Мичуринск, 2007.
21. Фомина Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений [Текст] / Л.Ф. Фомина, Т.Г. Вакуленко. – СПб. : Герда, 2003. – 240 с.
22. Фатхутдинов Р.А. Конкурентоспособность организации в условиях кризиса: экономика, маркетинг, менеджмент [Текст] / Р.А. Фатхутдинов. – М. : Маркетинг, 2002. – 892 с.
23. Фатхутдинов Р.А. Стратегический маркетинг [Текст] / Р.А. Фатхутдинов. – 2-е издание, перераб. и доп. – СПб. : Питер, 2002. – 448 с.
24. Фридман П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции [Текст] / П. Фридман. – М. : Аудит, 1994. – 286 с.
25. Шишкин А.К. и др. Учет, анализ, аудит на предприятии [Текст] : учеб. пособие для вузов / А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, И.Д. Дышкант. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.
26. Юданов А.Ю. Конкуренция: теория и практика [Текст] / А.Ю. Юданов. – М. : АКАЛИС, 1996. – 272 с.

## Ключевые слова

Анализ, качество продукции; информационное обеспечение анализа; факторы внешней и внутренней среды; система бухгалтерского учета (управленческий и стратегический учет); управление качеством продукции; методика анализа; конкурентные стратегии в области качества.

*Таранова Наталья Сергеевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы заключается в том, что на современном этапе развития коммерческих организаций все большее внимание уделяется информации, информационному, учетно-аналитическому обеспечению качества продукции, работ, услуг без которого не возможно эффективно функционировать и развиваться. Все более тесная связь и взаимовлияние между бухгалтерским учетом (управленческим и стратегическим учетом), анализом и эффективным управленческим решением в области качества продукции, работ, услуг.

Научная новизна и практическая значимость, автор классифицирует всю информационную базу по управлению качеством продукции в организации по категориям, этапам формирования, видам, с учетом влияния факторов внешней и внутренней среды. Автор систематизирует данные факторы, дает их группировку.

Рассматривает процессы планирования, управления производством и качеством выпускаемой продукции и представляет данный процесс в виде матрицы управления качеством продукции.

В процессе исследования Таранова Н.С. выделяет основные стадии формирования учетных данных о затратах на качество выпускаемой продукции, работ, услуг и систематизирует основные источники.

Изучает методики отечественных и зарубежных ученых в области анализа качества продукции, работ, услуг, дает авторское определение анализа, на конкретном материале поясняет методики анализа, усовершенствует схему анализа качества продукции, работ, услуг. Анализирует основные системы управления качеством (отечественные и зарубежные) и дает рекомендации по совершенствованию информационно-аналитического управления качеством продукции, работ, услуг, с учетом конкурентных преимуществ коммерческих организаций.

На основании проведенного исследования, автор делает вывод о том, что анализ, бухгалтерский учет (управленческий, стратегический) влияют на эффективное управление качеством продукции, работ, услуг и деятельность организации в целом, через качество продукции, повышается качество бизнеса.

Заключение: Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию в журнале ВАК «Аудит и финансовый анализ» по специальности 08.00.12. «Бухгалтерский учет, статистика».

*Богатая И.Н., д.э.н., профессор каф. «Аудит» ФГБОУ ВПО Ростовского государственного экономического университета «РИНХ»*