

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО

И. В. Поправко

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 31 января 2010 г.

Аннотация: *представлены этапы решения проблем, связанных с качеством, классификация затрат на качество по модели PAF «Prevention – Appraisal – Failure». Предложен подход к процессу решения проблем, связанных с качеством, рассмотрена организация аналитического учета затрат на качество в рамках системы бухгалтерского учета.*

Ключевые слова: *качество, затраты, учет, классификация, процесс.*

Abstract: *the article presents the stages of solving the problems associated with the quality, the classification of costs on the quality of the model PAF «Prevention – Appraisal – Failure». The author suggests an approach to the process of solving problems related to quality, consider the organization of the analytical cost accounting quality in the accounting system.*

Key word: *quality, costs, accounting, classification, process.*

Издержки, связанные с низким качеством продукции, существенно повышают ее себестоимость, тогда как даже незначительное ее увеличение, как правило, приводит к большим убыткам, нежели снижение цены либо уменьшение объема продаж. Следствием недостаточного качества продукции является не только рост прямых производственных расходов, но и значительное увеличение, так называемых, операционных издержек, обусловленных управленческими, коммерческими и другими расходами на учет, изучение состояния качества, выявление и контроль брака, его предупреждение и устранение, на ведение переговоров с контрагентами и т.д. Кроме того, издержки, связанные с решением проблем качества, неочевидны и сложны для оценки, вследствие чего ими часто пренебрегают в процессе учета потерь от брака, что приводит к занижению реального ущерба от низкого качества продукции. Очевидно, что без четко выстроенной системы учета затрат на качество, невозможно контролировать и оказывать влияние на такие издержки.

Процесс решения проблем, связанных с качеством продукции, авторами разделяется на несколько этапов [1]:

- 1) выявление проблемы и координация усилий по ее решению;
- 2) создание и внедрение системы проверок продукции;
- 3) устранение дефектов бракованной продукции;

4) выработку программы повышения качества продукции, позволяющей предупреждать возникновение дефектов.

Первые три этапа, безусловно, позволяют бороться с браком, снижать потери от него и не допускать выпуска некачественной продукции. Система постоянного контроля качества, сортировки бракованной продукции и устранения дефектов требует большого объема не только прямых производственных расходов, но и связана с многократным ростом операционных издержек организации. Так, оперативная координация усилий по решению проблемы брака занимает значительную часть рабочего времени менеджеров, внедрение системы проверок продукции и устранения дефектов требует дополнительных расходов на персонал, заработную плату и переподготовку, на приобретение оборудования и его ремонт, на содержание производственных площадей и т.д. Непосредственный переход к реализации программы повышения качества продукции позволяет предупреждать возникновение дефектов и операционных затрат, возникающих на первых трех этапах, распространяющихся на весь период производства продукции и носящих длительный характер. Необходимо отметить, что инвестиции в улучшения, связанные с повышением качества продукции, носят временный характер, но обладают длительным положительным эффектом. Операционные издержки, связанные с повышением качества, ниже издержек на контроль и отбраковку дефектной продукции. Приобретение менеджерами опыта в области по-

вышения качества продукции также позволяет сократить операционные расходы. Стандартизация процедур управления качеством минимизирует участие менеджмента и уменьшает операционные издержки.

Если подход, ориентированный на усиление контроля и отбраковку дефектной продукции, имеет целью сокращение последствий проблем качества, то улучшения, связанные с повышением качества, направлены на решение самих проблем. Внедрение методики управления качеством не достигнет своей цели без четко выстроенной системы учета и анализа. В связи с этим в процесс решения проблем, связанных с качеством, следует включить этап учета и анализа, позволяющий оценить исходную ситуацию и результат проведенных мероприятий (рис. 1).

Как видно из рис. 1, для оценки, анализа и организации воздействия на тот или иной процесс необходимо иметь достаточно полную, актуальную и достоверную информацию о нем в денежном выражении. Источником такой информации является система бухгалтерского учета организации. В настоящее время система счетов бухгалтерского учета не обладает достаточным аналитическим аппаратом для обеспечения информа-

ционной потребности менеджмента организации в вопросах качества продукции. Однако действующее законодательство в области бухгалтерского учета наделяет экономические субъекты высоким уровнем свободы в определении стратегии учета затрат. Организация учета затрат на качество вызывает необходимость рассмотрения их классификации. На рис 2 показана классификация затрат на качество в соответствии с моделью PAF «Prevention – Appraisal – Failure», что в переводе на русский язык означает «Предупреждение – оценка – отказы».

К затратам на оценку качества (стоимость оценки достигнутого качества) относят, например, затраты на [3]:

- входной контроль;
- выбор способа контроля;
- проведение лабораторных приемочных испытаний;
- контроль и испытание;
- контрольное и испытательное оборудование;
- поверку приборов и средств измерений, используемых в отделе технического контроля (ОТК);
- материалы, расходуемые при проведении контроля и испытаний;

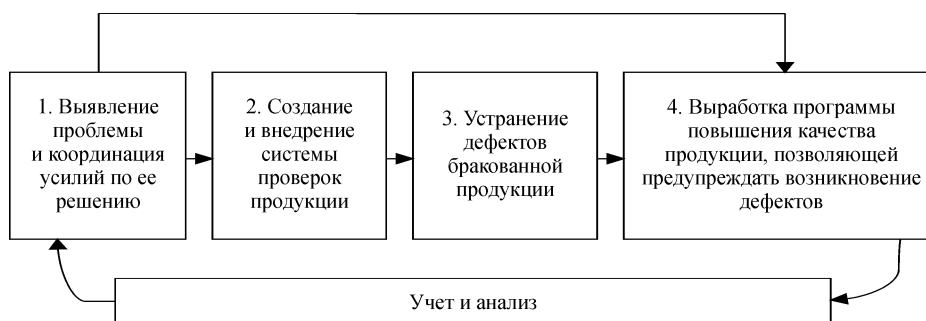


Рис. 1. Процесс решения проблем, связанных с качеством

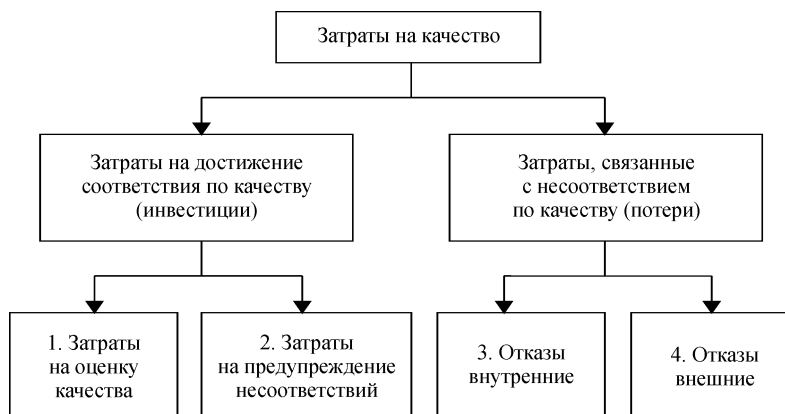


Рис. 2. Классификация затрат на качество по модели PAF [2,3]

- анализ и доклад о результатах контроля и испытаний;
- утверждение и одобрение доклада;
- оценку (инвентаризацию) запасов материалов, сырья, комплектующих.

Затраты на предупреждение несоответствий (стоимость любых действий, направляемых на исследование, предупреждение или уменьшение дефектов и отказов) подразделяются, например, на [2, 3]:

- планирование качества;
- разработку и конструирование измерительного и испытательного оборудования;
- анализ качества и проверку конструкции;
- поверку средств измерений, используемых для оценки качества в производственных цехах;
- техническое обслуживание производственного оборудования;
- подготовку кадров в области качества;
- анализ и доклад о характеристиках качества;
- утверждение и одобрение доклада;
- программы по совершенствованию качества.

Затраты, связанные с отказами, проявившимися внутри организации (внутренние расходы, которые несет производственная организация в связи с неудачей в достижении установленного качества, когда отказы проявляются до отправки продукции потребителю) подразделяются, например, на [2, 3]:

- брак;
- замену, переделку и ремонт;
- поиск и устранение неисправностей;
- анализ дефектов и отказов;
- повторные испытания и контроль;
- разрешения на отклонения, модификацию и уступки;
- понижение класса качества;
- простои (упущенная выгода).

К затратам, связанным с отказами, проявившимися вне организации, относятся, например [2, 3]:

- жалобы;
- гарантийный ремонт или возврат;

- отвергнутая и возвращенная продукция;
- уступки;
- потери продаж (упущенная выгода);
- расходы на отзыв продукции;
- ответственность за продукцию.

В существующей методике ведения бухгалтерского учета с использованием типового плана счетов затраты на оценку качества и предупреждение несоответствий «распыляются» по различным счетам и, следовательно, не обеспечивают целостной и ясной картины относительно величины и структуры таких затрат. В результате сбор информации, касающейся затрат на соответствие качества, становится достаточно трудоемким процессом.

На наш взгляд, целесообразно для учета затрат на качество дополнить типовой план счетов бухгалтерского учета новым собирательно-распределительным балансовым счетом 27 «Затраты на качество». Данный счет полностью закрывается и не имеет остатка на конец периода, автоматизированная система учета позволяет осуществлять это ежедневно, что является более предпочтительным. К счету 27 «Затраты на качество» рекомендуется открыть субконто (аналитический разрез) «Корреспондирующий счет – источник формирования», что позволит более точно отслеживать обороты по счетам бухгалтерского учета. Целесообразно открыть также на счете 27 «Затраты на качество» другие субконто. В соответствии с потребностями менеджмента организации на счете 27 «Затраты на качество» могут быть представлены другие аналитические разрезы. В частности, структуру счета 27 можно представить в виде таблицы.

Каждая хозяйственная операция, представляющая собой затраты на качество, изначально отражается по дебету счета 27 «Затраты на качество» и одновременно по кредиту этого же счета в корреспонденции со счетом-получателем затрат, соответствующим традиционному плану счетов и методике ведения бухгалтерского учета. При таком

Т а б л и ц а

Структура счета 27 «Затраты на качество»

Субсчет		Субконто № 1	Субконто № 2	Субконто № 3	Субконто № 4	Субконто № 5
Код	Наименование					
27.1	Оценка качества	Кор. счет – источник формирования	Подразделение (ЦФО)	Номенклатурная группа	Вид затрат	Причины / виновники
27.2	Предупреждение несоответствий					
27.3	Отказы внутренние					
27.4	Отказы внешние					

подходе, с одной стороны, имеется возможность аккумулировать информацию обо всех затратах на качество продукции, а с другой – не нарушается традиционная методология ведения учета и классификации расходов, необходимых для отражения в отчетности.

Операционные издержки, связанные с качеством, составляют часть себестоимости продукции, и их снижение посредством улучшений играет важную роль в жизни предприятия. Продвинутое в области качества компании всегда превосходят организации, не обладающие подобным опытом либо идущие по длительному и неэффективному пути, сопряженному с дополнительными издержками. Безусловно, использование любой системы менеджмента качества будет неэффективным без

разработки и адаптации соответствующей учетной системы организации. При этом предпочтение отдается системе бухгалтерского учета, как обладающей наиболее полной и достоверной информацией о финансово-хозяйственной деятельности организации.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Freisleben J.* Quality Progress / J. Freisleben. – ed2k stats, 2006. – 27 с.

2. *Фокс М. Дж.* Введение в обеспечение качества : модуль RRC № 415a / М. Дж. Фокс ; пер. с англ. ; под ред. В. Н. Азарова. – М. : Фонд «Европейский центр по качеству», 1999. – 118 с.

3. Руководство по экономике качества. Часть 2 : Модель предупреждения, оценки и отказов. – М. : Трек, 2001. – 24 с.

Воронежский государственный университет

Поправко И. В., аспирантка кафедры «Бухгалтерский учет»

E-mail: ipopravko@mail.ru

Тел.: 8-908-131-19-84

Voronezh State University

Popravko I. V., Post-graduate Student, Department of Accounting

E-mail: ipopravko@mail.ru

Tel.: 8-908-131-19-84