

Учет и анализ расходов на качество

Ибо кто из вас, желая построить башню, не сядет прежде и не вычислит издержек, имеет ли он, что нужно для совершения ее, Дабы, когда положит основание и не сможет совершить, все видящие не стали смеяться над ним.

Лука, 14, 28-29

М.А. Дьяченко, Н.В. Михайлова, Н.А. Мурзак, Л.А. Федорова

Переход от стандартов ИСО серии 9000:1994 к стандартам ИСО серии 9000:2000 требует решения проблемы организации учета и анализа расходов на качество на отечественных предприятиях.

Классификации расходов на качество уделено много внимания в трудах отечественных и зарубежных специалистов [1-5], поэтому подробно останавливаться на данном вопросе не имеет смысла. Приведем понятийную схему расходов на качество, соответствующую терминологии современных регламентирующих документов по бухгалтерскому учету [6, 7] и налогообложению [8].

Многие предприятия, внедрившие систему менеджмента качества (СМК) и получившие сертификат, не смогли повысить рентабельность производства, так как не уделили должного внимания экономическим аспектам качества.

Для того чтобы СМК способствовала систематическому повышению рентабельности предприятия, необходимо наладить учет и анализ затрат на обеспечение качества и учет и анализ потерь. Именно для этого разработаны методические рекомендации, приведенные в настоящей статье.

Рекомендации по организации учета расходов на качество

Эволюционное развитие теории управления качеством ставит предприятия, вступившие на путь постоянного улучшения, перед необходимостью совершенствования информационной базы - учетной системы, которая, с одной стороны, будет основой для нового стиля управления, с другой - информационной опорой функционирования СМК.

Если на предприятии внедрена и функционирует СМК, значит, определены бизнес-процессы, в том числе процессы менеджмента качества, и, следовательно, затраты на процессы менеджмента качества являются затратами на обеспечение качества.

Связь затрат с процессами обеспечивает ABC-метод¹, или, по-другому, функциональный подход [2]. (ABC-метод (Activity Based Costing) - расчет себестоимости, основанный на деятельности (см.: Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Расчет себестоимости, основанный на деятельности // ММК. - 2002. - № 9. - С. 4-8. - Прим. Ред)

Если смотреть в корень проблемы, то учет затрат по бизнес-процессам - это следствие внедрения процессного подхода к управлению, а совершенствование учетной системы должно проводиться в момент создания и внедрения СМК, интегрированной в общую систему управления организацией. В противном случае, учетная система предоставляет информацию, не востребованную новым стилем управления, и, как следствие, возникает информационный кризис управления.

Поскольку система управленческого учета и СМК интегрированы в общую систему управления предприятием, то система управленческого учета не может функционировать автономно. Результат взаимодействия двух этих систем в интегрированной системе

управления организацией - это подсистема учета расходов на управление качеством, или подсистема управления расходами на качество.

В российском законодательстве сегодня отсутствуют какие-либо преграды для развития управленческого учета расходов на качество. Назрели объективные предпосылки для его становления и развития на предприятиях с учетом ранее накопленного опыта и традиций.

Учет расходов на качество организуется по двум основным направлениям: учет затрат на обеспечение качества и учет потерь.

Конечно, вполне возможно внедрить систему управления расходами на качество с минимальными изменениями в учетной системе путем доработки форм учетной документации, но такая система не будет служить информационной опорой управления бизнес-процессами, в том числе процессами менеджмента качества. Поэтому подсистему управления расходами на качество будем рассматривать как результат взаимодействия усовершенствованной системы управленческого учета и СМК.

Рассмотрим процесс создания функциональной системы учета и подсистемы учета расходов на качество поэтапно.

Первый этап. Выделение бизнес-процессов организации, в том числе процессов менеджмента качества, по которым учетная система будет собирать информацию о затратах.

Совокупность процессов менеджмента качества (п. 4.1."а" стандарта ISO 9001:2000) каждое предприятие определяет самостоятельно в зависимости от условий и особенностей функционирования и от уровня развития (зрелости) СМК.

Если на предприятии уже внедрен процессный подход, то на данном этапе сразу переходят к определению рациональной степени детализации учета по процессам.

Высокий уровень детализации бизнес-процессов связан с необходимостью сбора большого объема информации и является слишком дорогим. О предприятии с такой детализированной учетной системой говорят, что "оно на 90% занято производством информации, которая на самом деле - "белый шум".

В то же время высокий уровень агрегирования бизнес-процессов снижает точность учета затрат по видам продукции.

Результатом данного этапа является определение перечня бизнес-процессов, в том числе процессов менеджмента качества, по которым будет собираться информация о расходах.

За каждый бизнес-процесс отвечает центр ответственности, который создается на базе конкретного подразделения предприятия. В целях учета каждому ;;; бизнес-процессу и центру ответственности целесообразно присвоить идентификационные номера, что позволит организовать сбор информации о расходах по процессам и по подразделениям. После того как процессы менеджмента качества определены, им также необходимо присвоить идентификационные номера для автоматизации учета.

Второй этап. Распределение затрат по бизнес-процессам, в том числе по процессам СМК

Бизнес-процессы становятся объектами учета. Объектами учета затрат на обеспечение качества являются процессы менеджмента качества.

Для того чтобы оценить себестоимость каждого бизнес-процесса, в том числе процессов менеджмента качества, затраты, ранее собранные в калькуляционные статьи,

необходимо перегруппировать по выделенным на первом этапе бизнес-процессам. При этом надо различать прямые и косвенные по отношению к бизнес-процессу затраты.

Прямые затраты могут быть непосредственно отнесены в себестоимость конкретного бизнес-процесса, в то время как косвенные затраты требуют дополнительной процедуры распределения, так как являются следствием функционирования нескольких бизнес-процессов. Примером косвенных затрат могут служить затраты на коммунальные услуги, расходы на аренду и т. д.

Чтобы распределить косвенные затраты по бизнес-процессам, необходимо на этом этапе выбрать базы распределения или факторы ресурсных затрат [2]. Фактор ресурсных затрат - количественный параметр бизнес-процесса, влияющий на величину данного вида косвенных затрат, выбираемый в качестве базы их распределения между бизнес-процессами. Например, для распределения расходов на оплату коммунальных услуг и аренду производственных помещений логично выбрать площадь, занимаемую каждым бизнес-процессом. Важной характеристикой фактора ресурсных затрат является доступность его измерения применительно к бизнес-процессам.

Третий этап. Выбор фактора издержек² для каждого бизнес-процесса, в том числе для процессов управления качеством, используя который, косвенные затраты распределяют по объектам калькулирования - по видам продукции. (Фактор издержек, называемый также "носителем затрат", - фактор, который отражает уровень активности бизнес-процесса и оказывает решающее влияние на изменение суммы затрат).

Практически невозможно найти универсальный фактор издержек, который можно было бы использовать для всех бизнес-процессов.

Выбор фактора издержек - очень ответственная задача, решение которой влияет на:

- трудоемкость учета и распределения затрат, в том числе затрат на обеспечение качества, по видам продукции, следовательно, и на себестоимость учетного процесса;
- точность распределения затрат по видам продукции и, следовательно, на качество и цену принимаемых решений, в том числе и в области управления качеством продукции определенного вида. В процессе выбора факторов издержек нельзя забывать богатый опыт отечественных предприятий по учету и распределению косвенных расходов.

Для косвенных затрат, зависящих от объема производства, можно использовать традиционные базы распределения: время работы оборудования, основную заработную плату производственных рабочих, суммы прямых затрат и т. д. Затраты, не зависящие от объема производства, распределять на основе объемных носителей бессмысленно. Кроме того, тем предприятиям, где сочетается крупносерийное и мелкосерийное производства, объемнезависимые затраты нецелесообразно распределять, применяя традиционные способы. В этом случае затраты на продукцию мелкосерийного производства будут искусственно занижены, в то время как затраты на продукцию крупносерийного производства - завышены.

Примером объемнезависимых затрат при определенных условиях могут быть затраты на контроль точности технологического оборудования, сер-тификацию и аудит СМК, подготовку кадров по качеству, сбор и анализ информации в целях выбора поставщика и аудит системы качества поставщика, входной контроль материалов, сбор информации о качестве продукции в процессе эксплуатации и т. д.

Первоначально в большинстве случаев исходных данных о факторах издержек для каждого бизнес-процесса на предприятии нет. Чтобы уточнить потенциальные факторы издержек, рекомендуется проводить собеседования с работниками, занятыми в отдельных видах деятельности. Кроме того, если сложно выбрать носитель затрат, исходя из принципа причинности, то можно воспользоваться "методом от обратного", т. е. отвергаются те варианты, которые явно не подходят. Примеры возможных факторов издержек: для распределения затрат на входной контроль - число операций входного контроля, для распределения затрат на контроль готовой продукции - трудоемкость приемочного контроля.

Окончательный выбор факторов издержек ложится на плечи руководителя процесса или бухгалтера-аналитика. Выбор осуществляется на основе анализа явной взаимосвязи между затратами и факторами издержек, опираясь на результаты собеседований и на собственные суждения, а также с учетом следующих условий:

Для того чтобы заставить высший менеджмент инвестировать в качество, необходимо перевести язык представлений о менеджменте качества на более понятный им язык денег.

- фактор должен отражать уровень активности бизнес-процесса;
- фактор должен легко поддаваться измерению таким образом, чтобы его можно было отнести к тому или иному виду продукции.

Результатом этого этапа является рациональный выбор фактора издержек по критерию "затраты - результат" для распределения косвенных затрат по объектам калькулирования - по видам продукции.

Точное распределение затрат на обеспечение качества по видам продукции позволяет определить их долю в себестоимости продукции определенного вида, что важно для последующего анализа.

Четвертый этап. Создание базы данных по расходам на качество.

Получение информации о затратах на качество для различных целей и задач управления обеспечивается специальной системой аналитических счетов бухгалтерского управленческого учета. Поэтому для интеграции системы управленческого учета и СМК предстоит решить следующие задачи.

1. Корректировка форм учетной документации целях сбора первичной информации о расходах на качество. Согласно ст. 6 п. 3 Закона РФ "О бухгалтерском учете", формы первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов внутренней бухгалтерской отчетности, утверждаются предприятием самостоятельно.

2. Корректировка рабочего плана счетов предприятия путем выделения отдельных субсчетов для сбора информации о расходах на качество. Согласно ст. 6 п. 3 Закона РФ "О бухгалтерском учете", предприятием самостоятельно корректируется и утверждается рабочий план счетов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями полноты учета и отчетности.

3. Согласование временных регламентов подготовки отчетов о расходах на качество с требованиями планирования и контроля за деятельностью подразделений предприятия.

4. Внедрение системы документооборота на предприятии, обеспечивающего ведение учета расходов на качество по определенным признакам.

Существующей учетной документацией не предусмотрено выделение расходов на качество. Поэтому они выясняются с помощью дополнительной регистрации в базе данных по расходам.

База данных по расходам на качество создается на основе плана бухгалтерских счетов путем введения в функциональную систему учета специального драйвера (управляющей программы) данных по расходам на качество [1]. Дополнительно создается драйвер факторов ресурсных затрат и факторов издержек для каждого процесса управления качеством.

На данном этапе в соответствии с классификацией расходов разрабатывается система кодирования. Эта работа выполняется совместно бухгалтерами и программистами. Система кодирования создается предприятием самостоятельно в зависимости от степени автоматизации системы учета и от специфики программного обеспечения. На основе кодов в режиме "Поиск" можно сделать выборку данных о расходах на качество, необходимую для последующего анализа деятельности СМК.

Таким образом, задача для бухгалтера на четвертом этапе - определить, в каких первичных документах будут отражаться расходы на качество. Формы учетных документов дорабатываются: вводятся дополнительные строки для регистрации расходов на качество. Вносятся изменения в рабочий план счетов бухгалтерского учета и согласуются сроки подготовки отчетов о расходах на качество. Участие бухгалтера гарантирует высокую степень доверия к данным о расходах на качество.

Задача программиста - создать на базе автоматизированной системы учета драйвер расходов на качество, драйвер факторов ресурсных затрат для распределения косвенных затрат по бизнес-процессам менеджмента качества и драйвер факторов издержек для распределения косвенных затрат на обеспечение качества по видам продукции.

Учет расходов на качество. Учет расходов на качество не является автономной учетной системой и не требует применения специального метода учета и калькулирования себестоимости.

Подтверждением данных учета расходов на качество являются:

- 1) первичные учетные документы;
- 2) аналитические регистры учета расходов на качество;
- 3) расчет суммы расходов на качество продукции по категориям PAF-модели (Prevention - превентивные затраты, Appraisal - затраты на оценку, Failure costs - потери от брака) - модели А. Фейгенбаума и по этапам жизненного цикла продукта для последующего анализа. Учет и распределение затрат на обеспечение качества по видам продукции. В полном объеме в себестоимость продукции определенного вида включаются те затраты, в отношении которых можно однозначно сказать, что они возникли в связи с ее производством. Такие затраты относятся к категории прямых затрат. Распределение прямых затрат по видам продукции в функциональной и традиционной калькуляции не имеет различий и не вызывает методических сложностей.

Если для затрат на качество, которые относятся к категории прямых, сохраняется действующий порядок учета и распределения по видам продукции, то в отношении косвенных затрат (а большинство затрат на обеспечение качества относится именно к этой категории) этого сказать нельзя.

Как в традиционной, так и в функциональной системе применяется двухэтапный процесс распределения косвенных затрат.

Рассмотрим процесс распределения косвенных затрат по ABC-методу.

На первом этапе все затраты аккумулируются по процессам (по объектам учета), в том числе по процессам менеджмента качества, используя систему кодов.

Косвенные по отношению к бизнес-процессу затраты распределяются пропорционально фактору ресурсных затрат.

Затраты обслуживающих и управляющих процессов не перераспределяются на основные процессы, как, например, в традиционной системе.

На втором этапе все затраты на бизнес-процессы, в том числе на процессы менеджмента качества, относятся на себестоимость продукции определенного вида пропорционально выбранным факторам издержек.

С одной стороны, учет и распределение затрат по ABC-методу более трудоемок по сравнению с традиционно применяемым методом, а с другой - служит информационной опорой управления бизнес-процессами и обеспечивает более точное распределение косвенных затрат по видам продукции, что, в свою очередь, оказывает непосредственное влияние на результаты последующего анализа и качество управленческого решения.

Учет потерь. В настоящее время классификация расходов для целей налогообложения регламентирована гл. 25 ч. 2 Налогового кодекса РФ (НК). В соответствии с этой статьей потери от брака входят в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль (п. 1 ст. 264 гл. 25). Важно подчеркнуть, что цель гл. 25 НК - правильно определить налогооблагаемую базу и рассчитать сумму налога на прибыль, которая будет перечислена в государственный бюджет.

В целях планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции промышленные предприятия руководствуются до сих пор отраслевыми инструкциями по этим вопросам.

В зависимости от того, насколько правильно организован учет брака и его документальное оформление, предприятие оперативно может определять причины брака, его размеры и затраты на исправление. Анализ этих данных помогает разработать корректирующие и предупреждающие меры для устранения причин брака.

Отечественные предприятия имеют богатый опыт учета потерь от брака. Учет затрат на исправление брака и потерь от брака организуется в бух-галтерии предприятия по местам возникновения брака, видам продукции и статьям затрат, а в отделе технического контроля - по местам возникновения брака, видам и причинам. Для организации учета потерь от брака и систематизации сведений о браке на предприятиях разрабатывается типовой классификатор брака в производстве по видам, причинам и виновникам. Организованный таким образом учет брака позволяет сопоставлять затраты на обеспечение качества и потери от брака, определять области улучшения работы СМК и планировать превентивные и оценочные затраты на обеспечение качества.

В разработанных методических рекомендациях корректно решены вопросы учета потерь от брака, потерь от простоев оборудования по причине нере-зультативной работы СМК, расходов на возмещение морального ущерба потребителю, а также учет потерь в виде неустоек, штрафов и пеней. Но есть потери, информацию о которых учетная система предприятия предоставить не может. Данный вопрос требует детального рассмотрения, но уже в рамках другой статьи.

Заключение

Главное условие успешной реализации экономических методов улучшения деятельности СМК - готовность высшего руководства к изменениям. В помощь предприятиям разработаны методические рекомендации по реализации экономических методов (финансовых подходов) повышения эффективности и результативности СМК.

Следует подчеркнуть, что учет расходов на качество не решает всех финансовых проблем организации. Главной целью функционирования подсистемы учета расходов в целях управления качеством является информационная поддержка руководства предприятия в выборе мер по улучшению работы СМК, которые в максимальной степени соответствовали бы стратегическим целям организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шоттмиллер Д. Затраты на качество стимулируют процессы непрерывного совершенствования // Методы менеджмента качества. - 2003. - № 2. - С. 4-9.
2. Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ. Учебник. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. - 1071 с.
3. Конарева Л.А. Управление качеством продукции в промышленности США. - М.: Наука, 1977. - 255 с.
4. Конарева Л.А. Структура затрат на обеспечение качества продукции и услуг в компании стран с развитой рыночной экономикой // Методы менеджмента качества. - 2001. - № 10. С. 12-19.
5. Адлер Ю.П., Щепетова С.Е. Серия статей по вопросам экономики качества // Методы менеджмента качества. - 2002. - № 4-9.
6. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 "Доходы организации". Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.
7. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 "Расходы организации". Утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н с изменениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г.
8. Налог на прибыль организаций, глава 25. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2. Федеральный закон от 29.05.2002 № 57-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации".