

2.9. КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ И ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО, УПРАВЛЕНЧЕСКОГО, СТРАТЕГИЧЕСКОГО УЧЕТА

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

Волгодонский институт сервиса
ФБГОУ ВПО «ЮРГУЭС», г. Волгодонск

На современном этапе развития качеству продукции, работ, услуг коммерческие организации уделяют значительное внимание, так как качество продукции позволяет организации быть конкурентоспособной, а значит, прибыльной. Необходимую информацию для принятия эффективного управленческого решения в области качества продукции, работ, услуг, затратах на качество предоставляет бухгалтерский, управленческий и стратегический учет в требуемом ракурсе в соответствии с конкретной хозяйственной ситуацией.

Для выработки методических подходов по формированию учетного обеспечения управления качеством продукции, работ, услуг, важное значение имеет выполнение принципа единства терминологической базы. В связи с тем, что понятийный аппарат постоянно развивается и совершенствуется, необходимо рассмотреть основные термины, используемые нами в ходе исследования.

Центральной в нашем исследовании является категория «качество продукции». Качество является одной из сложнейших и важнейших категорий, с которой человеку, обществу, коммерческой организации придется иметь дело на протяжении всей истории развития, существования и функционирования. Все окружающие предметы материального и нематериального мира постоянно подвергаются сравнению между собой и оценке, анализу уровня их качества. Качество – чрезвычайно разнообразная по своему существу категория. Понимание категории качества никогда не было однозначным и постоянным, так как напрямую зависит от тех процессов, которые происходят в производстве, обществе, политике, экономике.

Наука о качестве как экономической категории складывалась и развивалась на протяжении длительного времени, несколько столетий, под влиянием производственного процесса, общественно-политического, научно-технического.

Впервые понятие «качество» толкуется и анализируется древними философами: Аристотелем в III в. до н.э., затем немецким философом конца XIX в. – Гегелем. Русские философы уделяли понятию качества продукции большое внимание, подчеркивали его ценность, значимость. Так, в Толковом словаре В. Даля дается определение качества: «...свойство или принадлежность, все, что составляет сущность лица или вещи. Количество означает счет, вес и меру и отвечает на вопрос «сколько?»; качество на вопрос «какой?»; поясняет доброту, цвет и другие параметры» [10, с. 99].

Ожегов С.И. в Словаре русского языка понятие «качество» трактует следующим образом: «Качество – наличие существенных признаков, свойств, особенностей, отличающих один предмет или явление от других» [26, с. 249].

Понятие «качество продукции» с точки зрения его экономического содержания образуется путем соединения философского понятия качества как характеристики отличия одного предмета от других и экономического, рассматриваемого как овеществленный результат производственной деятельности людей.

С развитием экономических отношений понятие «качество» приобретает системность и комплексность. В Большой советской энциклопедии дается определение качества «как существенной определенности предмета или процесса, выступающая в его свойствах и характеризующая то, что данный предмет или процесс является в данных условиях, в связи и взаимодействии с другими данными предметами и процессами» [3, с. 551]. Рассматривая данное определение, можем сделать вывод, что качество – это сущность вещи, основа всех его свойств, качеств, характеристик, а совокупность свойств вещи проявляется при взаимодействии данной вещи с другими вещами, предметами, объектами.

Таким образом, фундаментальное понимание качества заключается во взаимодействии хозяйственного процесса с экономическим, при этом качество можно определить с помощью специальных методов.

Для более глубокого понимания определения «качества» как экономической категории нами были рассмотрены взгляды различных ученых и их авторские определения. Определения, приведенные в табл. 1, показывают, как с течением времени происходила эволюция данной категории.

Таблица 1

ЭВОЛЮЦИЯ ПОНЯТИЯ «КАЧЕСТВО» КАК ЭКОНОМИЧЕСКОЙ КАТЕГОРИИ [35, с. 190]

№	Автор	Определение
1	Аристотель III в. до н.э.	«Качество, как различие между предметами; дифференцируя по признаку «хороший – плохой»
2	Гегель XIX в.	«Качество есть в первую очередь тождественная с бытием определенность, так что нечто перестает быть тем, что оно есть, когда оно теряет свое качество».
3	Китайские ученые	«Иероглиф, обозначающий качество, состоит из двух элементов – «равновесие» и «деньги» (Качество = Равновесие + Деньги), следовательно, качество тождественно понятию «высококласный», «дорогой»
4	Даль В. 1863 г.	«Качество – свойство или принадлежность, все, что составляет сущность лица или вещи. Количество означает счет, вес, и меру и отвечает на вопрос «сколько?»; качество на вопрос «какой?»; поясняет доброту, цвет и другие параметры»
5	Маркс К.	«Полезность вещи делает ее потребительной стоимостью. Но эта полезность не висит в воздухе. Обусловленная свойствами товарного тела, она не существует вне этого последнего. Поэтому товарное тело... само есть потребительная стоимость или благо. Продукт, потребительские свойства которого выше потребительских свойств других продуктов одинакового назначения, признается продуктом более высокого качества»
6	Шухарт А.У. 1931 г.	«Качество имеет два аспекта: объективные физические характеристики и субъективную сторону (насколько вещь «хороша»)

№	Автор	Определение
7	Ожегов С.И. 1949 г.	«Качество – наличие существенных признаков, свойств, особенностей, отличающие один предмет или явление от других»
8	Деминг Э. 40-50-е г.	«Качество – это то, к чему нужно стремиться, удовлетворяя нужды (настоящие и будущие) потребителей»
9	Азгальдов Г.Г.	«Качество сложное свойство, представляющее собой совокупность всех тех свойств, которые характеризуют получаемые при потреблении объекта результаты (как желательные, так и не желательные, отрицательные)»
10	Немецкое Общество Качества	«Качество – есть совокупность свойств и признаков изделий или процессов, которые обуславливают степень их пригодности для использования по назначению»
11	Фейгенбаум А. 40-50 –е г.	«Качество как «решение потребителя, а не инженера или маркетолога. Качество основано на взаимодействии потребителя с товаром и измеряется в соответствии с удовлетворением его требований. Требования могут быть выражены явно или неявно, могут быть сознательными или неосознаваемыми, объективными или субъективными. Представление о качестве постоянно меняется, не стоит на месте на конкретном рынке»
12	Джуран Д. 50 –е г.	«Качество-это соответствие тому, для чего товар предназначен. Качество – это пригодность к использованию, данное понятие включает четыре элемента: • восприятие потребителями проекта (дизайна) товара; • степень соответствия товара проекта/ спецификациям; • доступность товара для приобретения, его надежность и ремонтпригодность; • доступный сервис
13	Исикава К. 1950 г.	«Качество – свойство реально удовлетворяющее потребителей»
14	Эттингер Дж., Ситтиг Дж. 60-е г.	«Качество может быть выражено цифровыми значениями, если потребитель группировать свойства по их важности. Оно – величина измеримая, и, следовательно, несоответствие продукта предъявляемым к нему требованиям может быть выражено через какую-либо постоянную меру, которой обычно являются деньги»
15	Кробси Ф.	«Качество – это соответствие требованиям (потребителей или технических предписаний)»
16	Оукленд	«Качество – это удовлетворение запросов потребителей»
17	Тагути Г. 70-е г.	«Качество товара измеряется совокупными затратами (потерями) общества, связанными с производством и использованием этого товара. Чем меньше потери, чем выше качество»
18	Т.Н. Калиновская; Е.В. Сапилов; П.А. Седлов 1990 г.	«Экономическое содержание понятия «качество продукции» – результат экономической относительной оценки одной из сторон полезной вещи, удовлетворяющей человеческие потребности. ...качество продукции следует определять как меру конструктивного и эксплуатационного ее совершенства, проявляющегося в полезных свойствах, совокупность и значение которых отражают сложившиеся на данном этапе требования общества к ней, как средству удовлетворения определенных потребностей»

№	Автор	Определение
19	ГОСТ 15467-79 Международный стандарт ИСО 8402-86	«Качество продукции есть совокупность свойств продукции, обуславливающих ее пригодность удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением. Качество – совокупность свойств и характеристик продукции или услуги, которые придают им способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности»
20	Международный стандарт ИСО 8402-94	«Качество представляет собой совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности»
21	Стандарт ISO 9000:1994	«Качество – это совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности. Экономисты считают, что данное определение больше соответствует сути современных представлений о предмете
22	Лапуста М.Г. 1996 г.	«Качество продукции – совокупность свойств продукции, обуславливающих ее пригодность удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением. Количественная оценка свойств, присущих продукции, выражается в показателях качества (назначения, надежности, технологичности, стандартизации и унификации, экономичности и эстетичности, транспортабельности, экологичностью и безопасностью)»
23	Кремнев Г.А. 2000 г.	«Качество – это всеобщность свойств и характеристик изделия или услуги, которые определяют их способность удовлетворять определенные или подразумеваемые потребности»
24	Глудкин О.П.; Горбунов Н.М.; Гуров А.И.; Зорин Ю.В. 2001 г.	«Качество – это совокупность характеристик объекта, относящихся к его способности удовлетворить установленные и предполагаемые потребности»
25	Новицкий Н.И.; Кривенков А.В.; Пуровская Е.Э. 2002 г.	«Качество продукции как экономическая категория и объект экономической науки тесно связано с категорией потребительной стоимости, проявляющейся лишь в процессе использования товара»
26	Фатхутдинов Р.А. 2002 г.	«Качество продукции – совокупность свойств и характеристик продукции, которые придают ей способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности. Качество продукции является основным фактором достижения конкурентоспособности. К остальным статичным факторам относятся цена продукции, затраты в сфере ее потребления, качество сервиса продукции»
27	Гиссин В.И. 2003 г.	«Качество продукции выражается в степени соответствия показателей качества изготовленных изделий нормам качества, заданным в конструкторской документации»
28	Мазур И.И. 2003 г.	«Определение качества относится как к товарам и услугам, так и к процессам производства товаров и оказания услуг. Любая продукция, услуга должна соответствовать определенным требованиям потребителей. Качество характеризует соответствие товара этим требованиям. Свойства товара, характеризующие их пригодность к выполнению определенных требований, называются признаками, характеристиками качества»

№	Автор	Определение
29	Шапиро В.Д. 2003 г.	«Качество – это комплексное понятие, с одной стороны все отделы предприятия в большей или меньшей степени ответственны за качество соответствия товара проекту, с другой – каждый товар имеет показатель качества, которые можно измерить и проконтролировать»
30	Семенова Н.И.; Коротнев В.Д.; Пошатаев А.В. 2004 г.	«Качество – это совокупность свойств, обуславливающих её пригодность для удовлетворения определенных потребностей в соответствии с назначением (ГОСТ 15467-79). Оно формируется на различных этапах производства и характеризуется рядом показателей: надежностью, долговечностью, функциональностью, эстетичностью»
31	Савицкая Г.В. 2004 г.	«Качество» – это понятие, которое характеризует параметрические, эксплуатационные, потребительские, технологические, дизайнерские свойства изделия, уровень его стандартизации и унификации, надежность и долговечность.
32	Маркарян Э.А.; Маркарян С.Э.; Герасименко Г.П. 2004 г.	«Качество» – является одним из важных показателей работы коммерческой организации. «Качество» – это совокупность свойств, обуславливающих ее пригодность удовлетворять определенные потребности в соответствии с ее назначением
33	Максимова Т.В. 2005 г.	«Качество – это общая потребительская оценка свойств товара, которая включает все факторы, влияющие на выбор потребителем определенного поставщика»
34	Любушин Н.П.	«Качество» – один из основных факторов, способствующих росту реализации продукции, работ, услуг, основной показатель их конкурентоспособности

Следует обратить внимание на тесную взаимосвязь понятий «качество», «полезность» и «потребительная стоимость». От величины затрат на качество в коммерческой организации зависит его уровень, который в свою очередь определяет степень полезности объекта, реализованной в его потребительной стоимости [1, с. 114].

Детальный анализ изученных нами определений качества, как экономической категории позволил выделить три основных этапа в процессе эволюционирования понятия «качество». Выделенные нами этапы эволюции понятия «качество» неразрывно связаны с эволюцией бухгалтерского учета. Так, Я.В. Соколов и В.Я. Соколов выделяют шесть основных этапов развития бухгалтерского учета.

Рассмотрим более подробно первый этап эволюции категории качества (философский) во взаимосвязи с основными этапами развития бухгалтерского учета. Философскому этапу соответствуют пять этапов, выделяемых при исследовании развития бухгалтерского учета:

- натуралистический;
- стоимостной;
- диграфический;
- теоретико-практический;
- научный [32, с. 247].

Качество, как экономическая категория, формируется под влиянием историко-производственных, внутренних и внешних производственных, социальных, политических факторов. Каждое общественное производство имело объективные требования к качеству продукции. В древности с появлением и развитием ремесел – таких, как кузнечное, портняжное, гостиничное дело, ответствен-

ными за качество, цены, доставку своих товаров или оказание услуг были сами ремесленники.

На основании качества результата труда создавалась репутация, которая, в свою очередь, способствовала формированию спроса на данные товары и услуги и обеспечивала уровень прибыльности и благосостояния: удачливые мастера нанимали учеников и других рабочих.

На натуралистическом этапе развития бухгалтерского учета (4000 г. до н.э. – 500 г. до н.э.) информация о затратах на качество в учете отражалась опосредованно, как правило, через факты состояния, предопределившие такой прием как инвентаризация. В ходе инвентаризации устанавливалось несоответствие не только количества учетных объектов фактическому их наличию, но и оценивались их качественные характеристики. Для регистрации информации о затратах на качество в этот период использовались инвентарные (материальные) счета и счета расчетов (контокорректные).

На втором (стоимостном этапе, охватывающем период с 500 г. до н.э. до 1300 г.) все факты хозяйственной жизни, в том числе и связанные с качеством продукции, работ, услуг, отражаются не только в натуральном, но и в стоимостном выражении.

На диграфическом этапе, которому соответствует 1300-1850 гг., возникает двойная запись, для отражения фактов хозяйственной жизни применяется план счетов.

Теоретико-практический этап развития бухгалтерского учета (1850-1900 гг.) характеризуется новой дифференциацией счетов, отражением информации в балансе, активным использованием в практической деятельности таких категорий как себестоимость, издержки производства и обращения и т.д.

Качество на выделенном нами философском этапе обеспечивалось неформально и зависело оттого, как каждый работник относился к своему делу. В Европе были учреждены гильдии ремесленников, основной задачей которых было предоставление соответствующей подготовки подмастерьев. Им присуждалась квалификация только тогда, когда они могли продемонстрировать соответствующее качество изделий. Таким образом, затраты на качество продукции были связаны с затратами на обучение и в бухгалтерском учете отражались в совокупных затратах и обособленно не выделялись.

На первых стадиях промышленного производства проверка качества заключалась в определении точности и прочности. Повышение сложности продукции, работ, услуг привело к увеличению оцениваемых свойств, а именно проверяется комплексность функционирования.

Во время промышленной революции в конце XVIII в. с введением машин и повышением объемов производства возникла необходимость воспроизводства комплекующих, которые должны были быть изготовлены в соответствии с требованиями. Так появилось понятие «контроль качества».

Кроме того, качество обеспечивается циклом непрерывных технологических изменений на основании статистического контроля: планировать → выполнять → контролировать → действовать (цикл Шухарта).

В начале 1900-х гг. Ф. Тейлор выступил с идеями научного менеджмента. Разбивая каждую работу на отдельные шаги, он научил работников выполнять простую механическую работу, которая являлась лишь частью общего производственного процесса. Повторяемость этой работы позволяла достичь высокой про-

изводительности, что значительно удешевляло стоимость продукции, работ, услуг. С помощью методов контроля качества, специально подготовленные контролеры, тестировали конечный продукт и определяли, насколько он соответствует предписанным характеристикам. Выявление дефектов позволяло исправлять их до того, как продукция, работы, услуги поступали до потребителя. Таким образом, в составе затрат на качество продукции можно было выделить оплату труда контролеров.

С 1900 по 1950 гг. продолжался научный этап развития бухгалтерского учета, который был связан с развитием балансовых теорий (статической, динамической, органической), теории калькулирования себестоимости. Это вызвало необходимость учета затрат на качество продукции, работ, услуг для целей калькулирования.

Второй этап эволюции категории «качество» начинается после второй мировой войны, в 1950 г. началось современное движение за качество. Данному этапу эволюции исследуемой категории соответствует современный этап развития бухгалтерского учета, который начался также с 1950 г. и связан с дальнейшим развитием динамической, статической балансовых теорий. Его особенностью является большая ориентация на потребности менеджмента при формировании учетной системы коммерческих организаций.

Возрастающий спрос на товары и увеличение покупательной способности, способствующий на Западе масштабному производству, с одной стороны, и нарастающая конкуренция в условиях которой важное место отводится качеству продукции потребовали формирования детализированной информации о затратах, связанных с изготовлением некачественной продукции, а также затратах на качество продукции. Важнейшей особенностью данного этапа эволюции категории «качество продукции, работ, услуг» является его ориентация на потребителя.

На данном этапе потребовалась детализация затрат на качество продукции, что нашло отражение в бухгалтерском учете. Обособленно стал учитываться брак в производстве. В случае получения исправимого брака учитывались затраты на его исправление, устранение выявленных дефектов. На данном этапе в коммерческих организациях начинает развиваться резервная система. В части качества продукции – это резерв на гарантийный ремонт продукции. Рассмотрим, на базе какой информации и как страны-лидеры решали и развивали аспекты качества продукции, работ, услуг в своих экономиках.

Промышленность США после второй мировой войны начала быстро развиваться, особенно отрасли производящие товары широкого потребления. Однако качество товаров было низким. В бухгалтерском учете коммерческих организаций формировалась, главным образом, информация о затратах, связанных с изготовлением дефектной продукции, работ, услуг. Как считали американские специалисты 20-25% всех текущих затрат шло на обнаружение и устранение дефектов продукции, работ, услуг. С учетом затрат на устранение дефектов суммарные потери из-за низкого качества достигали 30% величины издержек производства.

Учетные данные позволили специалистам установить, что низкое качество является главным тормозом роста производительности труда и конкурентоспособности американской продукции. Решение проблем пытались

найти в различных протекционистских мерах: тарифах, квотах, пошлинах, защищающих американских производителей от западноевропейских конкурентов, а вопросы качества отодвигались на второй план. Проблема не решалась, однако пришли к выводу, что необходимо решать вопросы повышения качества, которые связаны с затратами и могут быть решены через:

- мотивацию рабочих и служащих;
- создание кружков качества;
- применение статистических методов контроля качества труда и продукции;
- повышение сознательности служащих и менеджеров;
- разработка и реализация программ повышения качества продукции.

Япония в 1950 г. во время восстановления промышленной базы обратилась за помощью к менеджерам-консультантам. Работы Деминга и Дж. Джурана заставили японцев полностью пересмотреть отношение к проблеме качества. Для сокращения неэффективных операций в производственном процессе были использованы методы статистического контроля. Много внимания уделялось не только технике контроля качества, но и менеджменту контроля, а для этого предъявлялись и совершенно новые требования к учету в части формирования информации о затратах на качество продукции, работ, услуг. Внимание переместилось от выборочного контроля готовой продукции к способам профилактики (предупреждения) появления некачественной продукции, которые связаны с затратами, отражаемыми в системе бухгалтерского учета. Так, возросли затраты на обучение персонала для решения проблем качества. Менеджеры начали специально обучать и привлекать самих работников для решения проблем качества.

Японцы создали новую культуру постоянного улучшения качества, где каждый работник считал, что он выполняет две задачи: создает продукцию, работу, услугу и улучшает его. Этот подход был назван «кайдзен» (Kaizen) и получил особое развитие на выделенном нами третьем этапе, связанном с новыми концепциями управления качеством. Новая философия производства постепенно стала очень популярной, и благодаря ей к концу 1970-х гг. Япония стала доминировать в производственных отраслях.

В СССР процесс развития качества продукции регулировался и контролировался системой административной экономики. Контроль и управление качеством продукции развивалось в отдельных отраслях промышленности – оборонной, автомобильной, в машиностроении. Для этого были созданы специальные системы на отдельных предприятиях за контролем качества выпускаемой продукции, работ, услуг. Это системы:

- БИП (бездефектное изготовление продукции) – суть системы, созданной в 1955 г. в городе Саратове, в строгом выполнении технологических операций;
- КАНАРСПИ (качество, надежность, ресурс с первых изданий) – суть системы, созданной в 1958 г. в Горьком, в высоком уровне конструкторской и технологической подготовки производства;
- СБТ (система бездефектного труда) – суть системы, созданной в 1961 г. в Львове, в строгом выполнении технологических операций;
- НОРМ (научная организация работ по повышению моторесурса двигателей) создана в Ярославле в 1964 г. с целью повышения технического уровня и качества продукции.

Кроме того, на втором этапе эволюции взглядов на качество, связанном с ориентацией на потребителя, Э. Деминг, всемирно признанный специалист в обла-

сти качества, формирует рыночный или экономический подход к качеству, который заключается в том, что потребитель – самое важное звено производственной линии, а качество должно быть направленно на удовлетворение его потребностей – настоящих и будущих. В это определение вклинивается потребитель как экономический субъект, который через свои потребности определяет и формирует качественные показатели и свойства будущей продукции, работ, услуг коммерческой организации.

Применяя в своей работе статистические методы управления производством на сферу продаж и оказания услуг (цикл Деминга), он разработал 14 принципов управления качеством продукции, работ, услуг. Таким образом, наряду с информацией традиционно, формируемой в системе бухгалтерского учета о затратах в системе учетного обеспечения управления качеством продукции, должна формироваться и информация о внешней среде.

Экономическая трактовка качества приравнивает это понятие к способности удовлетворения потребностей. Ф. Котлер формулирует потребность как нужду, принявшую специфическую форму в соответствии с культурным уровнем и личностью индивида. Очевидно, что культурный уровень и личность индивида обусловлены социальной природой человека, т.е. формируются под влиянием социальных групп (общества, государства). Так, огромное влияние оказывают такие факторы как традиции, семейные нормы, национальная принадлежность, пол индивида, окружающие люди, их интеллектуальный и нравственный уровень. Все это оказывает влияние на формирование потребностей. Таким образом, общественность косвенно участвует в формировании оценки качества продукции, работ, услуг коммерческой организации (рис. 1).

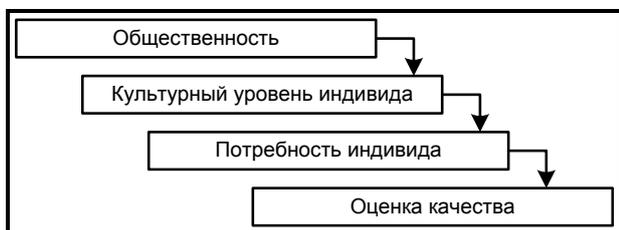


Рис. 1. Воздействие социальных групп (общественности) на формирование оценки качества продукта, работы, услуги через потребность индивида [15, с. 172]

Кроме того, качество продукции, работы, услуги может формироваться под влиянием общественного мнения. Ф. Котлер дает такое определение – «Общественное мнение – это взгляды, оценки, убеждения, доминирующие в обществе по поводу какого-либо объекта» [15, с. 185]. Общественное мнение является общественной оценкой качества продукции, работ, услуг коммерческой организации. Общественность (государство), так же как и отдельный индивид имеет свои потребности, которые могут не совпадать с потребностями индивида. В результате общественное мнение зависит от способности объекта (коммерческой организации) удовлетворять потребности общественности (государства), все это должно учитываться при создании продукта, работы, услуги, представим это на рис. 2 [15, с. 186].

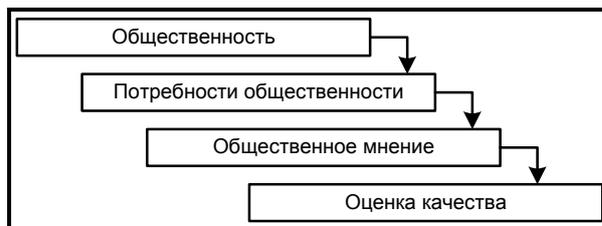


Рис. 2. Воздействие общественности (социальных групп) на формирование оценки качества объекта через потребность индивида [15, с. 186].

Качество необходимо рассматривать с точки зрения интегральности, которая охватывает все его аспекты, имеется в виду общую потребительскую оценку свойств продукции, работ, услуг, которая включает все факторы, влияющие на выбор конечного потребителя.

В 1920-е гг. управление качеством выделяется в самостоятельную науку, большой вклад внесли отечественные и зарубежные ученые – Чернышов П.Л., Ляпунов А. М., Венецкий И.Г., Длин А.М., Шухарт У.А., Деминг Э., Фейгенбаум А.

На втором этапе развития, потребители ориентировались не только на качество продукции, работ, услуг, но и на цену – отсюда вытекает формула конкурентоспособности коммерческой организации, которая заключается в том, что более высокое качество и такая же цена как у конкурента, или такое же качество и более низкая цена, чем у конкурента. Коммерческая организация должна оценивать уровень конкурентоспособности производимой и реализуемой продукции, работ, услуг, запросы потребителей. Для этого необходимо вести учет и контроль всех составляющих качества выпускаемой продукции, работ, услуг.

На этом этапе формируется послепродажное обслуживание товаров, сервис обслуживания, которые в совокупности влияют на качество продукции, работ, услуг через продление срока их эксплуатации и формируется специальная наука – квалиметрия – о способах измерения показателей качества продукции, работ, услуг.

Третий этап развития эволюции в определении качества начинается с 70-х годов и характеризуется осознанием важности качества, возникновением понятия «тотальное управление качеством» (total quality management, *TQM*). Данный этап мы назвали этапом управления качеством. Если на втором этапе стали применять отдельные элементы управления качеством, то третий этап характеризуется попытками применить системный и комплексный подход к управлению качеством. В связи с этим роль и требования к информации, формируемой в системе финансового и управленческого, стратегического управленческого учета, кардинально меняются. Учетные данные должны формироваться в соответствии с потребностями менеджмента. Рассмотрим дальнейшее развитие влияния потребностей менеджмента в части качества продукции, работ, услуг на формирование учетного обеспечения в коммерческих организациях основных стран-лидеров мирового рынка.

В США в 1980-е гг. управление качеством продукции сводилось в основном к планированию качества. Планы повышения качества продукции разрабатывались без детального изучения внутрипроизводственных проблем, без учета потребностей коммерческой организации, это выливалось в дополнительные проблемы для организации. В этот период Деминг Э. издает свои труды «Каче-

ство, производительность и конкурентоспособность» и «Выход из кризиса», в которых была изложена философия качества, его знаменитые «14 пунктов».

Специалисты США возлагали большие надежды на совершенствование управления качеством, которое должно перестроить сознание руководителей компании, пересмотр корпоративной культуры и мобилизация ресурсов компании на поиск новых путей повышения качества продукции, работ, услуг. А. Фейгенбаум считает, что «качество – это евангелизм, не рацпредложение и не лозунг; это образ жизни» [41, с. 101].

В США законодательная и исполнительная власть поддерживает и решает проблему качества национальной продукции, что является новым явлением в экономическом развитии страны. Анализируя американский опыт в области качества продукции, работ, услуг, выделим следующие особенности:

- увязка проблем качества с конкурентоспособностью продукции, фирмы и страны в целом;
- рост объемов бюджетного финансирования образования, науки и развития человеческого фактора;
- совершенствование системы управления фирмой;
- внимание к процессу планирования производства по объективным и качественным показателям;
- жесткий контроль качества продукции со стороны администрации фирмы, выборочный контроль со стороны местных и федеральных органов управления;
- применение экономико-математических методов к управлению качеством.

Применяемые в США меры по постоянному повышению качества продукции способствовали ликвидации разрыва в уровне качества между Японией и США, что привело к усилению конкурентной борьбы на мировом рынке. Все эти меры можно было реализовать, используя данные управленческого учета, который фиксировал и детализировал информацию о затратах на качество.

В Японии на третьем этапе развивается философия «кайдзен» – это культурно обусловленная философия постоянного улучшения качества, разработанная на японских предприятиях. Идея состоит в постоянном, постепенном улучшении (изменении) продукции, работ, услуг путем привлечения всех работников на всех участках. Как отмечает Имаи, эта единственная самая важная идея японского менеджмента – ключ к успеху Японии в конкурентной борьбе. «Кайдзен» – это философия, ориентированная на изменения в самом производственном процессе с участием самих работников, постоянные ищущие способы улучшения своей работы, т.е. философия, согласно которой каждый участник производства участвует в соперничестве, необходимом для всестороннего самосовершенствования и совершенствования компании. Включает в себя следующие аспекты:

- ориентация на постоянное совершенствование процессов и результатов труда во всех подразделениях фирмы;
- ориентация на контроль качества процессов, а не качество продукции;
- ориентация на предотвращение возможности допущения дефектов;
- полное закрепление ответственности за качество результатов труда за непосредственным исполнителем;
- активное использование человеческого фактора, развитие творческого потенциала, морали «нормальному человеку стыдно плохо работать».

Основная концепция «японского чуда» – совершенная технология, будь то технология производства, технология управления или технология обслуживания. На фирмах

широко внедряется вычислительная и микропроцессорная техника, новейшие материалы, автоматизированные системы, статистические методы анализа и контроля, что позволяет вести эффективную работу в области повышения качества продукции, работ, услуг.

В нашей стране на третьем этапе развития продолжают создаваться специальные системы качества на отдельных предприятиях:

- КСУКП (комплексная система управления качеством продукции) – создана в Львове в 1975 г. с целью управления качеством на базе стандартов, системного подхода;
- КСПЭП (комплексная система повышения эффективности производства) – создана в Краснодаре в 1980 г., с целью управления качеством продукции и эффективностью производства;
- КСУКП и ЭИР (комплексная система управления качеством продукции и эффективностью использования ресурсов) – создана в Днепропетровске в 1983 г. для управления качеством продукции и эффективностью использования ресурсов.

Данные системы, действующие в нашей стране, были направлены на развитие и поддержание определенного уровня качества продукции, но они не могли решить проблему качества всего производственного потенциала страны. На помощь действующим ГОСТам пришли стандарты качества ИСО, в соответствии с которыми продукция, работы, услуги отечественных коммерческих организаций могут выходить на мировой рынок и занимать определенные места в соответствии с предложенным качеством, что положительно отражается на эффективности деятельности организации и экономики государства в целом.

Так в течение 1980-х гг. в Европе наблюдается усиление внимания к проблеме качества продукции, работ, услуг, а также к усовершенствованию самого обеспечения качества. Западноевропейские страны вырабатывают единые стандарты, подходы к технологическим регламентам, национальные стандарты ориентированы на системы качества, созданные на основе стандартов ИСО серии 9000.

Европейский подход к решению проблем качества продукции характеризуется наличием законодательной основы для проведения всех работ, связанных с оценкой и подтверждением качества, гармонизацией требований национальных стандартов, правил и процедур сертификации, развитием интеграции по стадиям жизненного цикла продукции, работ, услуг, развитием аудита качества.

На третьем этапе особенно активно происходит развитие производственной деятельности коммерческой организации, которая представляет собой процесс получения добавленной стоимости. Важная роль в решении проблем качества на данном этапе принадлежит бухгалтерскому учету. Произшедшее разделение бухгалтерского учета на финансовый, управленческий, налоговый выдвигает задачу адаптации учетной системы коммерческой организации к осуществляемым ею стратегиям. Учетная система должна быть ориентирована на нужды менеджеров и строится на основе принципа экономичности. В связи с этим большое значение имеет использование на данном этапе эволюционно-адаптивной балансовой теории, предложенной профессором Богатой И.Н. Данная теория предполагает модификацию учетной информации в рамках новых направлений бухгалтерского учета (стратегического управленческого учета, налогового учета, социального учета и т.д.).

Производственная стратегия – это комплекс действий, реализуемых на оперативном уровне и направленных на достижение стратегических целей коммерческой организации. Наиболее важными факторами, влияющими на производственную стратегию коммерческой организации, являются те, которые связаны с потребителями. Целью любой производственной деятельности внутри коммерческой организации является управление процессом добавления стоимости и ценности продукта (в ценностной цепочке) таким образом, чтобы максимально удовлетворить запросы потребителя. Наиболее успешными коммерческими организациями являются те, которые смогли эффективно организовать свою производственную деятельность в целях удовлетворения запросов потребителя. На качество продукции, работ, услуг влияет такой фактор как сырье и запасы коммерческой организации.

Стандарты серии ИСО оказали непосредственное влияние на производственные процессы, сферу управления и установили четкие требования к системам обеспечения качества. Они положили начало сертификации систем качества продукции, работ, услуг, что повлияло на возникновение самостоятельного направления менеджмента – менеджмент качества.

В соответствии с моделью процесса менеджмента качества коммерческой организации на основании МС ИСО 9001 версии 2000 г. мы можем определить место бухгалтерского учета и экономического анализа затрат при формировании качества продукции, работ, услуг, рис. 3.



Рис. 3. Место учета и анализа затрат на качество в системе управления качеством в коммерческой организации [21, с. 74]

В условиях ужесточения требований в отношении качества и интегральности свойств выпускаемой продукции, работ, услуг особое значение и смысл имеет информация о том, чем располагает коммерческая организация, какой потенциал ресурсов находится в ее пользовании, как функционирует процесс производства и на какой стадии жизненного цикла находится продукция, работа, услуга, что необходимо потребителю в данный момент времени и что он пожелает завтра, каким должно быть качество выпускаемой продукции, работ, услуг и затраты, чтобы соответствовать заданному курсу – потребитель – качество – объемы

производства и реализации, какие управленческие решения в связи с этим необходимо принять, чтобы добиться поставленных целей деятельности коммерческой организации в отношении качества выпускаемой продукции, работ, услуг. На поставленные вопросы ответ может дать бухгалтерский учет.

Кроме того, стандарты ИСО связывают с качеством продукции, работ, услуг такие показатели, как экономичность, надежность, долговечность, безотказность, результативность. Эти показатели необходимо учитывать, планировать, предвидеть, прогнозировать, так как они являются базовыми элементами системы качества коммерческой организации. Затраты на качество продукции, работ, услуг выступают как внутренняя экономическая основа, позволяющая определить экономические последствия любых управленческих решений коммерческой организации, принимаемых системой качества.

По результатам проведенного исследования можно сделать вывод, что качество как экономическая категория включает в себя множество аспектов, которыми у современной рыночной экономики необходимо управлять, используя учетную информацию, приведенную в контексте необходимым для принятия конкретного управленческого решения, планирование и прогнозирование. Только в этом случае коммерческая организация добьется успехов и приобретет новых потребителей.

На наш взгляд, понятие «качество» можно определить как совокупность составляющих свойств, компонентов, характеристик продукции, работ, услуг, соответствующих нормативам и стандартам качества, побуждающих, провозглашающих и заставляющих потребителя сделать выбор в пользу именно этой продукции, работы, услуги, и тем самым удовлетворить определенные, возникшие, неопределенные и будущие потребности.

Качество как экономическая категория продолжает эволюционировать. Вместе с развитием потребностей, экономики, общества, научно-технического прогресса, технологий, автоматизации требования к качеству будут усложняться, руководящему звену коммерческой организации необходимо будет более эффективно и тщательнее отрабатывать вопросы соотношения качества и затрат на качество выпускаемой продукции, работ, услуг. Роль бухгалтерского учета по этим вопросам очень важна на сегодняшний день и его необходимо совершенствовать и развивать для достижения более эффективных результатов работы коммерческой организации.

В учетной системе информация о качестве продукции, работ, услуг находит свое отражение через категорию затрат. При этом большинство ученых экономистов зачастую применяют понятия «затраты на качество» и «затраты на обеспечение качества» как синонимы. Бухгалтерский учет предоставляет необходимую информацию руководящему звену о реальном состоянии дел в коммерческой организации, в том числе и в области качества продукции, работ, услуг, о затратах на качество, реальных и необходимых вложениях, в проекты по поддержанию и совершенствованию качества продукции, работ, услуг. Категория «качество» обладает комплексностью, многогранностью и включает в себя большое количество составляющих элементов, которые необходимо учитывать в бухгалтерском учете и отражать затраты по ним на счетах бухгалтерского учета.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство продукции, работ, услуг являются:

- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг;
- контроль за выполнением плана по этим показателям;
- учет фактических затрат на производство продукции, работ, услуг и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг и контроль за выполнением плана по себестоимости;
- выявление результатов деятельности структурных подразделений и других центров затрат по снижению себестоимости продукции, работ, услуг;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, работ, услуг.

По нашему мнению, проблемы организации бухгалтерского учета затрат на качество невозможно рассматривать в отрыве от вышеперечисленных задач, реализуемых при учете затрат на производство продукции, работ, услуг в коммерческих организациях. Поскольку в современных условиях качество в производстве является основным компонентом, способствующим конкурентоспособности, управление качеством невозможно без формирования в учетной системе коммерческой организации информации, на базе которой менеджеры могут принимать рациональные управленческие решения. В связи с этим учет затрат на качество является очень актуальной и важной задачей при организации бухгалтерского учета в коммерческой организации.

Вопросы управления качеством, определения величины затрат на качество в большей степени сосредоточены в управленческом учете, поскольку именно в нем формируется необходимая информация, ориентированная на менеджеров высшего и среднего звена. Сведений предоставляемых бухгалтерским учетом недостаточно, поэтому его необходимо совершенствовать и развивать в том аспекте, чтобы он соответствовал требованиям современного менеджмента и предоставлял менеджерам необходимую информацию в отношении затрат на качество выпускаемой продукции, работ, услуг.

Классификации затрат на качество предшествует определение их состава. Анализ экономической литературы, посвященной исследуемой проблеме, позволил установить, что в настоящее время предложено множество различных классификаций затрат на качество продукции, работ, услуг. Причем данный вопрос в большей степени исследован в работах, посвященных управлению качеством [4, 9, 13, 14, 22, 25, 40, 45] и лишь в ограниченном числе работ посвященных бухгалтерскому учету [11, 19, 27, 38].

Классификаций затрат на качество продукции, работ, услуг достаточно много и все они имеют в своей основе различные классификационные признаки. Выбор конкретных признаков, положенных в основу применяемых в коммерческой организации классификаций зависит от избранной стратегии, целей коммерческой организации, тактики. Данные моменты определяют также и основные элементы учетной политики организации в части финансового, управленческого и налогового учета в части затрат на качество. При этом в своей деятельности коммерческим организациям целесообразно применять те классификации, которые в наибольшей степени соответствуют программам их развития и могут быть реализованы в рамках системы бухгалтерского учета.

Как показывает практика, в системе бухгалтерского учета, как правило, применяются одновременно не-

сколько классификаций. При этом ряд классификаций является обязательным в соответствии с требованиями нормативно-правовых актов Российской Федерации, положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), Налогового кодекса РФ, а ряд классификаций используется в зависимости от потребностей менеджеров в соответствующей информации.

Обобщим опыт отечественных и зарубежных ученых, которые занимались вопросами классификации затрат на качество продукции, работ, услуг, и рассмотрим основные классификации. Исследуем применяемые признаки, положенные в основу классификаций затрат на качество. Нами были изучены 22 классификации затрат на качество.

Одной из самых известных классификаций затрат на качество продукции, работ, услуг является классификация, предложенная американским ученым А. Фейгенбаумом, в основу которой был положен пропосредственный подход к функциям управления (учет, анализ, планирование, аудит) [41]. Фейгенбаумом выделено три группы затрат на качество продукции, работ, услуг – это затраты на предупреждение дефектов, затраты на оценку уровня качества и убытки от брака. Данная классификация получила признание, широкое распространение и в дальнейшем была усовершенствована японскими специалистами в области качества. На ее основе в различных странах разработаны национальные стандарты, в частности, Британский стандарт BS 6143 «Руководство по экономике качества». Международный стандарт ИСО 9004-1:1994 г. «Общее руководство качеством и элементы системы качества – часть 1: Руководящие указания» рекомендует к использованию один из методов учета затрат на качество – метод ПОД (профилактика, оценка, дефекты). Классификация по Британскому стандарту BS 6143 предполагает также выделение двух групп затрат: предупредительные меры по контролю качества и затраты, связанные с отказами ведущими к снижению прибыли.

Следует отметить, что большинство изученных нами классификаций ориентированы на управленческие цели и в большинстве своем не увязаны с той информацией, которая формируется в бухгалтерском учете. Некоторые авторы критикуют классификацию затрат на качество, предложенную А. Фейгенбаумом, за то, что на ее основе невозможно оценить экономическую эффективность от проведенных действий.

В основе классификации, предложенной японскими специалистами, лежит принцип полезности. Затраты были разделены ими на две категории: расходы на проведение работ по обеспечению качества и убытки, связанные с неудовлетворительной деятельностью в области качества [17].

Японская модель соответствует содержанию стандартов ИСО 9000 и отличается от американского подхода. В основе японской модели лежит концепция, ориентированная на деятельность по обеспечению качества и оценку ее результатов. Поэтому расчеты затрат на обеспечение качества представляют собой определение стоимости работ, цель которых состоит в уменьшении общих затрат путем увеличения стоимости мероприятий по предупреждению несоответствий и дефектов. В результате должны уменьшиться затраты на оценку качества и расходы, обусловленные браком. Экономическая эффективность оценивается путем сравнения затрат с затратами, а не затрат с доходами.

Как показывает опыт, японская классификация затрат является более эффективной, поскольку дает ответы на такие вопросы:

- чем отличается себестоимость продукции, работ, услуг от затрат на качество;
- какую долю в себестоимости продукции, работ, услуг занимают затраты на качество.

Прогрессивным, на наш взгляд, является объединение в одну группу затрат на инспекционный контроль и убытки от несоответствий. Кроме того, для данной классификации характерен стратегический подход к управлению качеством, т.е. ориентация на постоянное улучшение качества продукции, работ, услуг, закрепленная в стратегии коммерческой организации.

Другой ученый Ф. Кросби классифицирует затраты на качество продукции, работ, услуг в аспекте ценности и потребительной стоимости и делит затраты на две категории:

- затраты на соответствие;
- затраты на несоответствие.

Первый вид затрат – затраты на соответствие представляют собой затраты, которые необходимо понести коммерческой организации, чтобы сделать все правильно с первого раза. Второй вид затрат представляет собой затраты, которые приходится нести из-за того, что не все делается правильно и с первого раза. Необходимо обратить внимание на то, что понятие «ценность» не тождественно понятию «потребительной стоимости». Ценность произведенной продукции, работ, услуг определяется их потребительной стоимостью. Ценность продукции, работ, услуг увеличивается, переходя из одной стадии производства в другую, т.е. поэтапно происходит увеличение качества, поэтому затраты на качество представляют собой затраты на создание ценности по классификации Ф. Кросби. Экономический смысл автор видит в том, что «за качество не платят, а платят за его отсутствие» – это выражается в виде стоимости соответствия или несоответствия [17, с. 57].

В бухгалтерском учете коммерческие организации используют подход к формированию стоимости качества, которая включает в себя и затраты на соответствие. При этом стоимость качества будет снижаться, если коммерческая организация уменьшает или совсем ликвидирует брак в производстве, а значит, и затраты, связанные с этим несоответствием. Данные затраты руководство направляет на улучшение качества продукции, работ, услуг, следовательно, увеличивает полезность продукции, работ, услуг, а их стоимость может остаться без изменения.

Для эффективности использования данных в области управления затратами на качество продукции, работ, услуг ученые объединили три классификации, охарактеризованные выше, и предложили подход к классификации расходов на качество на базе Ф. Кросби и Джурана – Фейгенбаума. Данная классификация наиболее часто используется как отечественными, так и зарубежными специалистами, занимающиеся теоретическими и практическими вопросами качества.

Концепция **TQM** предлагает новый подход к классификации затрат на качество продукции, работ, услуг, заключающийся в отражении полных затрат на каждый процесс. Преимущество концепции **TQM** в том, что она требует управления процессами, а не конечными результатами. Классификация затрат на качество согласно концепции **TQM** предполагает выделение двух групп затрат:

- затраты на соответствие (*cost of formence, COC*) – затраты на функционирование процесса, с наиболее эффективным способом соответствия продукции, работ, услуг декларированным (заявленным) стандартам, определяемым заданным специфицированным процессом, т.е. минимальные затраты на специфицированный процесс;
- затраты вследствие несоответствия (*cost of nonconformance, CONC*) – затраты из-за неэффективности специфицированного процесса, т.е. стоимость затраченного времени, материалов и ресурсов, связанных с процессом поступления, производства, отгрузки и исправления неудовлетворительной продукции, работ, услуг.

Основополагающим принципом, заложенным в данной классификации затрат на качество продукции, работ, услуг, многие ученые считают принцип полезности.

Во второй части Британского стандарта BS 6143 была представлена детализированная классификация затрат на качество продукции, работ, услуг в производственных отраслях, основанная на классификации, предложенной А. Фейгенбаумом, позволяющая формировать данную информацию в бухгалтерском учете и предоставлять более качественную информацию руководящему звену.

С введением международных стандартов качества ИСО возникла необходимость в классификации затрат на качество продукции, работ, услуг в соответствии с ними. Международные стандарты качества ИСО 9004-1 представляют собой по существу квинтэссенцию мирового опыта в теории и практике определения затрат на обеспечение качества продукции, работ, услуг. Методы, заложенные в ИСО, в настоящее время являются методической основой в системе качества не только в коммерческих организациях, которые на современном этапе формируют системный подход в обеспечении качества продукции, работ, услуг, но и для консалтинговых (консультационных), а также для сертифицирующих организаций. Все организации стремятся иметь отработанную классификацию и апробированные практикой учета методы оценки затрат на качество продукции, работ, услуг. На основании этого разработана классификация затрат на обеспечение качества по группам и элементам (по **RW TUV**).

В данной классификации затрат на качество продукции, работ, услуг возможно применение методов учета – метода калькуляции затрат на качество, метода калькуляции затрат, связанных с процессами, а также определение потерь вследствие низкого качества.

Ученые предложили версию классификации затрат на качество продукции, работ, услуг в соответствии с первой версией МС ИСО серии 9000, в соответствии с которой затраты делятся на производственные (затраты, которые можно отнести на производственный процесс, а именно – это расходы на оценку, на дефекты и предупредительные мероприятия) и непроизводственные (затраты на обеспечение, мероприятия, процедуры, сбор данных, проведение демонстрационных испытаний, отдельные и дополнительные оценки, проводимые признанными и независимыми испытательными органами). Предложенные в ИСО методы не содержат примеры и практические рекомендации по организации системы учета затрат на качество продукции, работ, услуг, что вызывает сложности при оценке и учете затрат на качество.

Швейцарские ученые М. Брун и Д. Георги представили свой вариант классификации затрат на качество продукции, работ, услуг, в основе которой лежит принцип полезности [5, с. 64]. Авторы выделяют три группы за-

трат. В данной классификации во второй группе затрат на качество продукции, работ, услуг, выделяют затраты с ориентацией на эффективность, т.е. выделяют издержки соответствия и несоответствия продукции, работ, услуг требованиям потребителей, клиентов, поставщиков и покупателей. В исследуемой классификации предполагается выделение затрат, которые увязываются с местом возникновения или виновником и косвенные, и выявляются в результате анализа ошибок. Альтернативные возможности определяются как упущенная прибыль. Положительным аспектом данной классификации является спецификация и детализация издержек на брак, что ведет к достоверности анализа, его объективности.

Отечественные ученые вопросами качества стали заниматься в начале 1970-х гг. под руководством Д.С. Львова [19, с. 179]. В 1970-х гг. исследования стоимостного аспекта качества продукции, работ, услуг проводили ученые – экономисты ленинградской школы под руководством профессора Е.М. Карлика. Эти исследования связаны с вопросами классификации, оценки и учета затрат на обеспечение и улучшение качества промышленной продукции. Были разработаны методы выделения затрат на качество и их учет в рамках существовавшей системы планирования и учета затрат на производство.

Основным требованием к классификации является наиболее полный охват всех затрат, связанных с качеством продукции, работ, услуг и влияющих на него факторов, а также их полная характеристика, отражающая сложность и многофакторный характер процесса формирования качества продукции, работ, услуг. В связи с этим используемая классификация должна охватывать все стадии создания и потребления продукции, работ, услуг и в нее следует включать максимально возможное число признаков. Недостатком является то, что предложенная классификация затрат на качество продукции, работ, услуг не получила признания и широкого использования, несмотря на то, что Е.М. Карлик сформулировал ряд признаков и выделил некоторые особенности классификации затрат на качество продукции, работ, услуг. Она не вошла в существующую систему учета.

Профессором Е.М. Карликом была сделана попытка классифицировать затраты по степени отражения в существующем учете:

- учитываемые;
- учитываемые, но не показываемые в итоговой отчетности предприятия как затраты на качество;
- учитываемые, но не выделяемые из состава комплексных статей затрат на производство.

Данная классификация, на наш взгляд, является полезной на первоначальном этапе организации учета затрат на качество.

Авторы Л.И. Будищева, Я.Д. Плоткин предложили более подробную классификацию работ по обеспечению качества продукции, работ, услуг по стадиям производства (техническая подготовка, изготовление и реализация) и по элементам процесса труда, на базе которой может быть произведена классификация затрат на качество продукции, работ, услуг.

К достоинствам данного подхода можно отнести то, что затраты на обеспечение качества определяются на всех стадиях производства. Так как чем раньше вносятся исправления и корректировки на этапе со-

здания продукции, работ, услуг, тем дешевле они обходятся коммерческой организации.

Исследования таких ученых, как Д.С. Демиденко, Т.И. Леоновой, Е.Л. Горбашко, А.В. Целиковой, О.В. Балашова и ряда других авторов, направлены на совершенствование концепции управления затратами на обеспечение качества продукции, работ, услуг в коммерческой организации. В этой концепции затраты на качество рассматриваются как один из механизмов экономического описания деятельности в системе менеджмента качества и классифицируются исходя из их отношения к механизму управления [18, с. 46-47]. В основе классификации лежит деление затрат, являющихся объектом управления в системе менеджмента качества, на управляемые и управляющие.

Для оценки эффективности управляющие затраты разделяются на две группы – управляющие системные, направленные на изменение и преобразование существующего положения в службах, относящихся к системе управления качеством, и управляющие внесистемные, которые направлены на изменение и преобразование существующего положения в производственных подразделениях в соответствии с планами повышения качества продукции.

Т.И. Леонова разработала и предложила матрицу затрат на качество продукции, работ, услуг по составляющим процессам, лежащим в основе формирования качества продукции, работ, услуг (табл. 2). Согласно данной концепции, затраты, связанные с функционированием системы качества, подразделяются на затраты, связанные с управлением в системе качества и издержками на контроль и измерения.

Многие современные руководители коммерческих организаций приспособляют существующую систему учета затрат на качество продукции, работ, услуг к системе на основе классификации А. Фейгенбаума. Так, в частности, затраты могут быть классифицированы по носителям затрат. Современное понятие затрат на качество включает – затраты на оценку качества, затраты на обеспечение качества, затраты на улучшение качества, затраты на управление качеством. Классификация затрат на качество является целевой, в ее основе должен лежать признак центров ответственности (места их возникновения). Детализированный учет затрат на качество на счетах расходов и доходов приобретает особую актуальность. Он должен обеспечить возможность получать всю необходимую информацию для составления отчетности по совершенствованию организации и управления коммерческой организацией с целью оптимизации производственных затрат в отношении новой продукции, работ, услуг, имеющей высокий уровень конкурентоспособности.

Преимущество классификации затрат на качество продукции, работ, услуг, предложенной И.В. Цвигун [45], состоит в том, что она охватывает большее количество аспектов производственной и хозяйственной деятельности, в которых могут возникнуть определенным образом затраты на качество и возникает необходимость отражения их на счетах бухгалтерского учета.

Современные ученые Н.Т. Лабынцев и Т.Д. Попова проводили исследования в отечественных коммерческих организациях, где учет затрат на качество продукции, работ, услуг ведется по подразделениям организации (по центрам ответственности), которые предоставляют данные по непредусмотренным затратам и по планируемым (затраты на профилактику, оценку и контроль) [16, с. 59].

Таблица 2

МАТРИЦА ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ ПО ПРОЦЕССАМ

Группы затрат на качество	Статьи затрат на качество	Затраты на качество, возникающие в процессах, формирующих качество						
		1. Процессы связанные с потребителем	2. Процессы проектирования продукции	3. Процессы подготовки производства	4. Закупки	5. Производство	6. Хранение, упаковка, доставка	7. Обслуживание у производителя
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Затраты, связанные с функционированием системы качества	1. Управление в системе качества	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	1.7
	2. Контроль и измерения	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7
Затраты, связанные с потерями, возникающими вследствие отклонений от качества	3. Внутренние потери	3.1	3.2	3.3	3.4	3.5	3.6	3.7
	4. Внешние потери	4.1	4.2	4.3	4.4	4.5	4.6	4.7
Затраты, связанные с повышением эффективности системы качества	5. Системные мероприятия	5.1	5.2	5.3	5.4	5.5	5.6	5.7
	6. Внесистемные мероприятия	6.1	6.2	6.3	6.4	6.5	6.6	6.7

Таблица 3

КЛАССИФИКАЦИОННЫЕ ГРУППЫ ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ, ИХ ОТРАЖЕНИЕ В УЧЕТЕ

Группа	Существующий учет по группам затрат		Предложения по учету затрат	
	Аналитический	Синтетический	Аналитический	Синтетический
1	2	3	4	5
1. Учитываемые	Полностью отражаются в первичном учете как затраты на качество	Отражаются в итоговых учетных документах как затраты на качество	Оставить без изменения	
2. Учитываемые, но не показываемые в итоговой отчетности организации как затраты на качество	То же	В итоговых учетных документах входят в состав комплексных статей затрат на производство	Организовать сортировку первичных документов для образования самостоятельного информационного массива затрат на качество	Организовать целевой учет затрат на качество по специальной статье
3. Учитываемые, но не выделяемые из состава комплексных статей затрат на производство	В первичном учете входят в состав комплексных статей затрат на производство	То же	Для части затрат создать первичные учетные документы и организовать их сортировку. Для другой части разработать методику расчета затрат по нормативам и распределения косвенных затрат	

Преимуществом предложенной Т.Д. Поповой классификации является наиболее полный охват всех затрат, связанных с качеством продукции, работ, услуг, и влияющих на него аспектов, а также полная характеристика, отражающая сложный и многофакторный характер процесса формирования качества.

Ученые Э.У. Минько и М.Л. Кричевский предложили классификацию расходов на качество продукции, работ, услуг, в которую входят две укрупненные группы затрат: расходы на обеспечение качества и расходы на подтверждение качества. Эта классификация по сути аналогична классификации по А. Фейгенбауму, но по форме она более конкретна, и эта конкретность проявляется в том, что затраты на обеспечение и на совершенствование качества выделены в отдельные группы. Недостатком данной классификации, по нашему мнению, является отсутствие определяющего признака. Можно полагать, что таким признаком является целевое назначение. Однако признак группировки авторами не обозначен и это снижает ее научно-обоснованный уровень.

В основе классификации Н.К. Розовой предлагается деление затрат на качество продукции, работ, услуг на

базовые (основные) и дополнительные, связанные с совершенствованием продукции, работ, услуг и с восстановлением их качества до должного уровня в случае его недостижения. В данной классификации, в отличие от всех рассмотренных, выделяются в отдельную группу затраты на новую продукцию, работы, услуги. С практической точки зрения эта классификация полезна тем, что позволяет организовать учет затрат на новую продукцию, осуществляемый по факторам производства (расходы на предметы труда, средства труда, зарплату, накладные расходы), и определить ее себестоимость.

Ученые К.М. Рахлин, Л.Е. Скрипко предлагают затраты на обеспечение качества продукции, работ, услуг подразделять по видам деятельности на две основные группы: полезные и бесполезные [29, с. 51-54]. В основе данной классификации положен японский подход: деление затрат, обеспечивающих качество, на полезные затраты и убытки. Затраты на контроль относятся к бесполезным, но необходимым затратам (БНЗ).

Исследования ученых показывают, что все затраты на качество продукции, работ, услуг по степени их от-

ражения в существующем учете делятся на три группы, которые представлены в табл. 3.

К первой группе относятся затраты на качество продукции, работ, услуг, которые учитываются в бухгалтерском учете. Ко второй группе относятся затраты на качество, которые учитываются, но не показываются в итоговой отчетности коммерческой организации как затраты на качество.

К третьей группе затрат относятся затраты учитываемые, но не выделяемые из состава комплексных статей затрат на производство. В зависимости от того к какой группе относятся затраты на качество продукции, работ, услуг, следовательно, и в способах учета они будут отличаться.

Затраты на качество продукции, работ, услуг, по мнению С.Д. Ильенковой, Н.Д. Ильенковой, В.С. Мхитаряна связаны не только непосредственно с производством продукции, работ, услуг, но и с управлением этим производством [15, с. 211]. Укрупненные затраты, связанные с качеством продукции, работ, услуг в коммерческой организации, они классифицируют на:

- научно-технические;
- управленческие;
- производственные.

Научно-технические и управленческие подготавливают, обеспечивают и контролируют условия производства качественной продукции, работ, услуг. Производственные затраты в свою очередь можно разделить на материальные, технические, трудовые. Если величину управленческих затрат в затратах на качество продукции, работ, услуг можно определить лишь условно, опосредованно, то размер материальных производственных поддается прямому счету. Значительно проще, чем управленческие, рассчитать и размер технических производственных затрат – через амортизационные отчисления, и трудовых – через заработную плату (оплату нормо-часов).

С целью управления затратами, связанными с обеспечением качества продукции, работ, услуг, различают:

- базовые – которые образуются в процессе разработки, освоения и производства новой продукции и являются в дальнейшем до момента ее снятия с производства их носителем;
- дополнительные – связанные с ее усовершенствованием и восстановлением утерянного (недополученного по сравнению с запланированным) уровня качества.

Основная часть базовых затрат отражает стоимостную величину факторов производства, а также общехозяйственные и общепроизводственные расходы, относимые на изготовление конкретного изделия через смету затрат. Дополнительные затраты включают в себя затраты на оценку и затраты на предотвращение. Кроме того, выделены затраты на брак и его исправление, которые при их возникновении следует относить или к базовым, или к дополнительным в зависимости от новизны продукции. Их величина может существенно колебаться и состоять из расходов на производство забракованной в дальнейшем продукции при наличии неисправимого брака или дополнительно к этому затрат на его исправление, если брак не окончательный, а может также включать оплату морального и (или) физического ущерба, нанесенного потребителю некачественной продукцией. В последнем случае издержки, связанные с качеством продукции, работ, услуг, а точнее его отсутствием, могут оказаться весьма велики.

Из проведенного нами исследования, анализа и обобщения изученного материала, на наш взгляд, затраты на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации представляют собой совокупность затрат, связанных с созданием, улучшением, поддержанием, развитием, управлением, контролем, анализом за качественными характеристиками, свойствами продукции, работ, услуг, сгруппированные по целевому и функциональному признаку в местах возникновения или центрах ответственности.

На основании проведенного исследования предлагаем дополнить классификацию затрат на качество, до 23 признаков, что позволит более четко разграничивать и учитывать затраты на качество продукции, работ, услуг в системе существующего учета и предоставлять информацию в требуемом ракурсе.

Классификация затрат на качество по различным аспектам деятельности коммерческой организации [35, с. 197].

1. По отношению к процессу управления:
 - управляемые;
 - управляющие.
2. По экономическому характеру затрат:
 - базовые;
 - дополнительные.
3. По виду затрат:
 - производительные;
 - непроизводительные.
4. По методу определения:
 - прямые;
 - косвенные.
5. По времени возникновения:
 - текущие;
 - единовременные.
6. По целевому назначению:
 - на обеспечение качества;
 - на улучшение качества;
 - на управление качеством;
 - на внешнее изложение доказательства действия системы качества.
7. По возможности оценки:
 - планируемые;
 - фактические.
8. По возможности учета:
 - поддающиеся прямому учету;
 - не поддающиеся прямому учету.
9. По объектам формирования и учета:
 - продукция;
 - процессы;
 - услуги;
 - работы.
10. По видам учета:
 - оперативный;
 - аналитический;
 - бухгалтерский;
 - целевой.
11. По центрам возникновения:
 - при разработке изделия;
 - при изготовлении изделия;
 - при реализации изделия;
 - при использовании изделия.
12. По местам осуществления:
 - предприятие;
 - цех;
 - участок;
 - бригада;
 - отдел;
 - рабочее место.
13. По отношению к производственному процессу:
 - на качество в основном производстве;
 - на качество во вспомогательном производстве;
 - на качество при обслуживании производства.

14. По видам работ и мероприятиям:
 - на контроль и испытания;
 - на содержание служб качества;
 - вызванные дефектами продукции, работ, услуг;
 - на мероприятия по обеспечению и повышению качества продукции, работ, услуг.
15. По источникам возмещения:
 - себестоимость продукции;
 - нераспределенная прибыль;
 - фонды коммерческой организации;
 - банковские кредиты и займы;
 - бюджетные ассигнования.
16. По источнику данных о затратах:
 - синтетические;
 - действительные.
17. По календарным периодам:
 - день;
 - неделя;
 - месяц;
 - квартал;
 - год.
18. По субъектам экономических отношений:
 - у поставщиков сырья (субпоставщиков);
 - организации – изготовителя;
 - потребителя товара.
19. В соответствии с добавленной ценностью продукта (на стадии производства):
 - затраты, увеличивающие ценность продукта;
 - затраты не увеличивающие ценность продукта;
 - затраты, снижающие ценность продукта.
20. По степени отражения в существующем учете:
 - учитываемые;
 - учитываемые, но не показываемые в итоговой отчетности, как затраты на качество предприятия;
 - учитываемые, но не выделяемые из состава комплексных статей затрат на производство.
21. Научно-технические затраты:
 - конструкторские подразделения;
 - лаборатории.
22. Затраты на управление качеством продукции:
 - транспортные (внешний, внутренний);
 - снабженческие;
 - на подразделения контролирующие производство;
 - на экономические службы (плановый отдел, бухгалтерия, финансовый отдел);
 - на деятельность иных служб аппарата управления;
 - базовые;
 - дополнительные;
 - затраты на брак.
23. Затраты по основным производственным ресурсам:
 - материальные;
 - технические;
 - трудовые.

В состав классификации предлагаем включить научно-технические затраты – это затраты коммерческой организации на содержание конструкторских подразделений и лабораторий, которые занимаются разработкой новых видов продукции, работ, услуг, совершенствованием выпускаемой продукции, улучшением и развитием отдельных качественных характеристик, свойств продукции, работ, услуг. Необходимость в существовании этих структурных подразделений и затрат на их функционирование связано с требованием времени. В настоящее время особенно остро стоят вопросы качества для всех коммерческих организаций, качество необходимо совершенствовать и развивать для того, чтобы завтра организация могла эффективно работать и конкурировать на рынке. Для определения эффективности работы структурных подразделений коммерческой организации необходимо вести бухгалтерский учет всех затрат и оценивать их эффектив-

ность, т.е. сопоставление расходов и прибыли, которую получит коммерческая организация, повысив качество выпускаемой продукции, работ, услуг.

Важную роль в процессе функционирования коммерческой организации играют затраты на управление качеством продукции, работ, услуг и включают в себя систему затрат, которые связаны с этим процессом, а именно – это базовые и дополнительные затраты, затраты на брак, транспортные, снабженческие, затраты на подразделения контролирующие производство, на экономические службы и на деятельность служб аппарата управления. Бухгалтерский учет предоставляет учетную информацию по перечисленным группам затрат, возникает дополнительная возможность контроля затрат, оценка их в динамике, определение наиболее расходных статей затрат, соотношение их с полученным качеством продукции, работ, услуг и финансовым результатом деятельности организации.

Процесс функционирования любой коммерческой организации основывается на использовании ресурсов в процессе производства продукции, работ, услуг. Эффективность управления основными производственными ресурсами позволит определить уровень затрат материальных, технических, трудовых, их влияние на качество выпускаемой продукции, работ, услуг. Чем более высокого качества используются материалы, сырье, полуфабрикаты, тем качественнее будет произведенная продукция, работы, услуги. Технология производства имеет также важное значение, ее необходимо постоянно совершенствовать, использовать современное оборудование, детали, комплектующие и все это эффективно использовать в процессе производства невозможно без трудовых ресурсов, т.е. без высококвалифицированного персонала, имеющего достаточный опыт подготовки, образования и опыта работы. Трудовыми ресурсами также необходимо управлять, бороться с текучестью кадров, процесс повышения квалификации проводить непрерывно.

Рациональное использование и управление производственными ресурсами позволит коммерческой организации более эффективно их использовать и достигать более высоких уровней в области качества выпускаемой продукции, работ, услуг.

Необходимо отметить, что на выбор конкретных классификаций, реализуемых в системе бухгалтерского учета оказывают влияние: отраслевая специфика коммерческой организации, осуществляемые ею стратегии и тактика. Классификации затрат на качество продукции, работ, услуг будут развиваться, усложняться в зависимости от требований руководящего звена, следовательно система бухгалтерского учета должна развиваться в соответствии с этими требованиями.

Проведенное исследование показало, что современный бухгалтерский (финансовый) учет не дает полного представления о затратах на качество продукции, работ, услуг. В бухгалтерской отчетности пользователи не могут выделить из совокупности затрат коммерческой организации затраты на качество, так как в ПБУ не предусмотрено раскрытие информации в данном разрезе.

Данные, связанные с управлением качеством в коммерческой организации, с учетом затрат на качество продукции, работ, услуг может предоставить только управленческий учет, в этом заключается его особая роль. В системе управленческого учета формируются данные, необходимые для специалистов среднего и высшего звена управления, для принятия стратегиче-

ских и тактических решений как в области качества выпускаемой продукции, работ, услуг, так и в отношении управления всей организацией.

В системе управленческого учета формируется детализированная информация о качестве выпускаемой продукции, работ, услуг, о затратах на качество, о количестве брака и поступивших рекламаций. Рассмотрим возможные подходы к организации управленческого учета затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческих организациях.

При выборе конкретной системы организации учета затрат на качество продукции, работ, услуг бухгалтерская служба коммерческой организации должна учитывать:

- структуру национального Плана счетов бухгалтерского учета;
- отраслевые особенности формирования себестоимости продукции, работ, услуг;
- размер коммерческой организации;
- эффективность учетной системы (сопоставление выгод, приносимых ею в управление, с затратами).

Действующий План счетов предусматривает отражение затрат на производство на счетах 20-29, а также при закреплении этого в учетной политике организации и согласовании с Министерством финансов РФ, на счетах 30-39. Счета 20-29 в Плате счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации предназначены для группировки расходов по статьям, по местам возникновения и по другим признакам, а также для исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). Счета 30-39 предназначаются для учета расходов по элементам в рамках управленческой бухгалтерии.

Связь между счетами финансовой и управленческой бухгалтерии рекомендуется организовать с помощью специально открываемых отражающих счетов (счетов-экранов), предназначенных для переноса важной для управленческого учета информации из финансовой бухгалтерии в управленческую и наоборот. Финансовая бухгалтерия занимается лишь синтетическим учетом издержек, а потому содержит информацию об общей сумме расходов на качество продукции, работ, услуг, не учитывая места их возникновения. Управленческая бухгалтерия детализирует эту информацию на счетах расходов на качество продукции, работ, услуг, отражаемых в финансовой бухгалтерии в соответствии с потребностями управленческого учета.

Размер коммерческой организации, также влияет на организацию системы управленческого учета. В небольших организациях он может быть организован как аналитический учет, адекватный целям управления с учетом стратегии организации, а также потребностям менеджеров в управленческой информации. В данных коммерческих организациях целесообразно выделение управленческого учета в самостоятельную систему.

В средних организациях управленческий учет может быть сформирован в рамках однокруговой (монистической, интегрированной) системы.

В больших и средних коммерческих организациях, которые нуждаются в надежной систематизированной информации для управления текущими расходами на качество продукции, работ, услуг и себестоимостью, целесообразно счета 20-29 выделить в самостоятельную систему счетов управленческого учета.

Для более эффективного функционирования системы стратегического управленческого учета затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации необходимо выделить центры ответственности.

Концепция центров ответственности, разработанная Д. Хиггинсом, может быть реализована разными методами. Одним из прогрессивных методов, на его взгляд, является метод перехода к децентрализованному управлению, предполагающий выделение различных типов центров ответственности. По его мнению, учет должен быть организован на разных уровнях управления, чтобы предоставить информацию о работе специалистов разных уровней. Актуальность данного метода заключается в том, что центры ответственности связаны с центрами возникновения затрат, на основании чего появляется дополнительная возможность контролировать соотношения затрат и получаемых результатов по центрам (участкам) организации.

По мнению профессора М.А. Вахрушиной, под центром ответственности необходимо понимать структурное подразделение организации, во главе которого стоит руководитель (менеджер), контролирующей в определенной для данного подразделения степени затраты, доходы и средства, инвестируемые в сегмент бизнеса [8, с. 358].

В международной и отечественной практике ученые выделяют следующие центры ответственности – это центры, затрат, центры инвестиций, центры прибыли, центры продаж.

К основным преимуществам децентрализованной системы управленческого учета можно отнести – формирование более качественного учетного обеспечения информации необходимой для принятия управленческих решений, как в области качества продукции, так и в отношении развития коммерческой организации, оперативность использования учетной информации, более четкий контроль за результатами деятельности центров ответственности.

Современный отечественный ученый профессор В.И. Ткач предлагает создавать систему центров учета, которая включает в себя – центры инвестиций, центры затрат, центры прибыли, центры инноваций, центры наука, центры хай-тек, а также сегменты деятельности (коммерческая и инновационная), сегменты изделий [34, с. 83]. На наш взгляд, предложенная В.И. Ткачем система центров ответственности наиболее прогрессивна для современных условий хозяйствования и ведения коммерческой деятельности организаций.

Порядок формирования центров ответственности в коммерческой организации будет зависеть от ее сферы деятельности, отраслевой специфики, производственной мощности, организационной структуры управления, от технологии процесса производства, территориальной расположенности.

На основании проведенного исследования, мы предлагаем усовершенствовать систему управленческого учета в области затрат на качество работ, услуг. На основании проведенной детализации затрат на качество продукции, работ, услуг нами разработана кодификация счетов учета затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации [35, с. 250].

1. Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 1) 08-3 – затраты капитального характера:
 - 08-3-1 – затраты на реконструкцию;
 - 08-3-2 – затраты на модернизацию;
- 2) 08-8 – затраты на научно-исследовательские (НИР) и опытно-конструкторские работы (ОКР):
 - 08-8 -1 – затраты по созданию приспособлений;

- 08-8-2 – затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, непосредственно занятым при выполнении работ по данному заказу;
- 08-8-3 – отчисления на единый социальный налог;
- 08-8-4 – начисление амортизация объектов основных средств, использованных при выполнении ОКР;
- 08-8-5 – расходы на освещение, отопление, водоснабжение и канализацию, в том числе налог на добавленную стоимость (НДС);
- 08-8-6 – общехозяйственные расходы, непосредственно связанные с выполнением данных работ, списаны на стоимость ОКР;
- 3) 08-5 – затраты на приобретение (создание) нематериальных активов.
- 2. Счет 20 «Основное производство» – на счетах аналитического учета учитывать другие затраты на устранение несоответствий в управленческой деятельности СМК.
- 3. Счет 26 «Общехозяйственные расходы» – на счетах аналитического учета обособленно учитывать следующие виды затрат:
 - 1) затраты текущего характера:
 - 1-1 – затраты материального характера по содержанию службы качества;
 - 1-2 – затраты, связанные с деятельностью по планированию качества, выполняемой персоналом;
 - 1-3 – затраты связанные с внедрением программ улучшения качества, наблюдением за реализацией этих программ: составление отчетов, включая затраты на сбор и анализ данных;
 - 1-4 – затраты на разработку нормативной и справочной документации;
 - 1-5 – затраты связанные с планированием закупок (составление плана материально-технического снабжения);
 - 1-6 – затраты связанные с технической подготовкой проверок и испытаний закупленных материалов;
 - 1-7 – затраты по определению необходимой компетентности персонала;
 - 1-8 – затраты на разработку программы обучения персонала;
 - 1-9 – затраты на подготовку, переподготовку, обучение персонала;
 - 1-10 – затраты на проведение анализа со стороны руководства и оценки системы качества;
 - 1-11 – затраты связанные с разработкой и усовершенствование всего контрольного и измерительного оборудования;
 - 1-12 – затраты по обслуживанию и калибровке технологической оснастки, приспособлений шаблонов имеющих отношение к качеству продукции, работ, услуг;
 - 2) затраты на контроль и оценку:
 - 2-1 – затраты по сертификации выпускаемой продукции, работ, услуг;
 - 2-2 – затраты на контроль за выполнением должностных инструкций персонала;
 - 2-3 – затраты со стороны руководства, оценка по отчетам производственных подразделений о выполнении плана по качеству;
 - 2-4 – затраты на оценку и выбор поставщиков;
 - 2-5 – затраты по качественной приемке товара;
 - 2-6 – затраты на подготовку и проведение аттестации, квалификации;
 - 2-7 – затраты на лабораторные испытания, выполняемые для оценки качества поставляемых материалов;
 - 2-8 – стоимость расходных материалов, используемых при контроле и испытаниях;
 - 2-9 – стоимость материалов, образцов, подвергнутых разрушаемому контролю;
 - 2-10 – затраты на запуск и тестирование готовой продукции на производства;
 - 2-11 – затраты на контроль и испытания сырья, запасных частей, связанных с изменениями технических требований проекта;
 - 2-12 – затраты на испытания на надежность, безопасность, проводимых на производственных изделиях;
 - 2-13 – затраты на подтверждение качества продукции внешними органами.
 - 3) затраты по управлению несоответствующей продукцией (выявление брака, составление актов о браке, калькуляция брака).
- 4. Счет 28 «Брак в производстве»:
 - 1) 28-1 – внутренний брак:
 - 28-1-1 – неисправимый внутренний брак;
 - 28-1-2 – исправимый внутренний брак;
 - 2) 28-2 – внешний брак.
- 5. Счет 91 «Прочие доходы и расходы»:
 - 1) 91-2 – прочие расходы:
 - 91-2-1- затраты от невыполнения требований потребителей (договорные обязательства);
 - 91-2-7 – затраты на юридические споры:
 - ◆ 91-2-7-1 – затраты на юридические споры, выплата компенсаций;
 - ◆ 91-2-7-2 – затраты на юридические споры с поставщиками материалов.
- 6. Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» – субсчета по видам продукции, работ, услуг и на резервно-гарантийный фонд.

Рассмотрим более подробно основные моменты, используемые при кодификации счетов. В основу кодификации положены базовые требования к организации аналитического учета, изложенные в Инструкции к применению Плана счетов, а также основные запросы пользователей информации в части затрат на качество продукции, работ, услуг.

Аналитический учет по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» ведется по группам затрат, в зависимости от вида деятельности, на выделяемых восьми субсчетах. Мы предлагаем детализировать кодификацию отдельных субсчетов в зависимости от учета затрат, связанных с качеством выпускаемой продукции, работ, услуг коммерческой организации.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» предлагается кодифицировать в разрезе субсчетов:

 - 3 – выделяется два кода по видам затрат на качество, это затраты на реконструкцию и модернизацию;
 - 8 – выделяется шесть кодов затрат на НИОКР;
 - 5 – выделяется два кода затрат, это затраты на приобретение материальных активов за плату и затраты на создание нематериального актива самой организацией, внутри этих кодов идет более детальная кодификация затрат на качество продукции, работ, услуг.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведется по видам затрат, видам выпускаемой продукции, работ, услуг или по подразделениям организации. Нами предложено к счету 20 «Основное производство» ввести аналитический счет «Учет других затрат на устранение несоответствий в управленческой деятельности СМК».

В соответствии с Инструкцией к плану счетов аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» должен вестись по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения затрат и др. По счету 26 «Общехозяйственные расходы» рекомендуется ввести три аналитических счета:

 - 1 – затраты текущего характера, кодифицируются по двадцати группам затрат, связанных с качеством продукции, работ, услуг;

- 2 – затраты на контроль и оценку, кодифицируются по тринадцати видам затрат, связанных с обеспечением контроля и оценкой качества продукции, работ, услуг;
- 3 – затраты по управлению несоответствующей продукцией (выявление брака, составление актов о браке, калькуляция брака).

Аналитический учет по счету 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным подразделениям коммерческой организации, видам продукции, работ, услуг, статьям расходов, причинам и виновникам брака. На счете 28 «Брак в производстве» рекомендуется выделять счета аналитического учета:

- 1 – внутренний брак, который кодифицируется по двум группам неисправимый и исправимый внутренний брак, в разрезе этих групп идет дальнейшая кодификация затрат, связанная с браком продукции, работ, услуг;
- 2 – внешний брак, кодифицируется в аспекте затрат на его исправление и выставления претензий, дальнейшая кодификация включает в себя тринадцать видов затрат связанных с исправлением внешнего брака продукции, работ, услуг.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. По счету 91 «Прочие доходы и расходы», по 2 субсчету «Прочие расходы», предлагаем ввести следующую кодификацию – по затратам от невыполнения требований потребителей (договорные обязательства) и затраты на юридические споры.

Аналитический учет по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» ведется по отдельным резервам, предлагаем вести учет с выделением субсчетов по видам продукции, работ, услуг и на резервно-гарантийный фонд в коммерческой организации.

На основании предложенной кодификации счетов и субсчетов, бухгалтерская служба коммерческой организации сможет оперативно подготовить учетные данные в необходимом аспекте затрат на качество продукции, работ, услуг для любых структурных подразделений коммерческой организации.

Кроме того, данная кодификация облегчает задачу при выборе счета, на который необходимо отнести те или иные суммы затрат на качество продукции, работ, услуг коммерческой организации, и позволяет проводить более подробный анализ затрат на качество продукции, работ, услуг, а также осуществлять эффективный контроль за ними.

В настоящее время среди отечественных ученых нет единства по поводу методики организации учета на счетах 30-39 и кодификации данных счетов. Так, профессор Л.З. Шнейдман предлагает использовать счета 30-39 в рамках финансового учета, а профессор В.Ф. Палий – включить их в управленческий учет. По нашему мнению 30-е счета целесообразнее использовать в финансовом учете. В разделе три Плана счетов можно открыть следующие счета:

- 30 «Материальные затраты»;
- 31 «Затраты на оплату труда»;
- 32 «Отчисления на социальные нужды»;
- 33 «Амортизация»;
- 34 «Прочие затраты».

Разработанная нами кодификация счетов учета затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации по 30-м счетам, представлена в табл. 4.

Данная кодификация направлена на повышение эффективности системы финансового учета в отношении учета затрат на качество продукции, работ, услуг. Кроме того, следует отметить, что наиболее рационально и целесообразнее в деятельности коммерческой органи-

зации организовывать систему учета на основе финансового и управленческого учета, которые будут предоставлять необходимые данные, дополняющие друг друга и эффективно отражающиеся на счетах учета затрат на качество продукции, работ, услуг.

Таблица 4

РЕКОМЕНДУЕМАЯ КОДИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ УЧЕТА ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ В КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ [35]

№	Наименование счета	Код субсчета затрат на качество
1	Счет 30 «Материальные затраты»	30-1 – затраты на реконструкцию; 30-2 – затраты на модернизацию; 30-3 – затраты на НИОКР; 30-4 – приобретение нематериальных активов за плату; 30-5 – создание нематериальных активов самой организацией; 30-6 – затраты на сертификацию выпускаемой продукции; 30-7 – стоимость расходных материалов, используемых при контроле и испытаниях; 30-8 – стоимость материалов, образцов, подвергнутых разрушаемому контролю; 30-9 – затраты на неисправимый внутренний брак; 30-10 – затраты на исправимый внутренний брак; 30-11 – затраты на исправление внешнего брака; 30-12 – затраты на создание резервно-гарантийного фонда; 30-13 – расходы на освещение, отопление, водоснабжение и канализацию
2	Счет 31 «Затраты на оплату труда»	31-1 – затраты на заработную плату и другие выплаты работникам, выполняющим НИОКР; 31-2 – заработная плата рабочим основного производства; 31-3 – заработная плата рабочим вспомогательного производства; 31-4 – заработная плата руководящего звена; 31-5 – заработная плата рабочим, занятым исправлением брака
3	Счет 32 «Отчисления на социальные нужды»	32-1 – отчисления на единый социальный налог; 32-1-1 – медицинский фонд страхования; 32-1-2 – пенсионный фонд страхования; 32-2 – фонд социального страхования
4	Счет 33 «Амортизация»	33-1 – начислена амортизация объектов основных средств, использованных при выполнении НИОКР; 33-2 – начислена амортизация по объектам основных средств; 33-3 – начислена амортизация по нематериальным активам
5	Счет 34 «Прочие затраты»	34-1 – затраты материального характера по содержанию службы качества; 34-2 – затраты, связанные с деятельностью по планированию качества; 34-3 – затраты, связанные с внедрением программ улучшения качества, наблюдением за реализацией этих программ; 34-4 – затраты на разработку нормативной и справочной документации; 34-5 – затраты на разработку программы обучения персонала, подготовку, переподготовку, повышение квалификации; 34-6 – затраты по определению необходимой компетентности персонала; 34-7 – затраты на разработку программы обучения персонала, подготовку, переподготовку, повышение квалификации; 34-8 – затраты на оценку и выбор поставщиков; 34-9 – затраты на юридические споры, вы-

№	Наименование счета	Код субсчета затрат на качество
		плата компенсаций; 34-10- затраты от невыполнения требований потребителей (договорные обязательства); 34-11 – оплачены транспортные расходы; 34-12 – затраты на юридические споры с поставщиками материалов

Кодификация по счетам учета затрат должна основываться на уже сложившейся кодификации в рабочем плане счетов. Общая схема разработки кодификации по счетам учета затрат на качество продукции, работ, услуг включает в себя следующие этапы:

- определение субсчетов, выделяемых по центрам ответственности в коммерческой организации;
- выделение счетов аналитического учета 1-го порядка, формируемых по основным направлениям затрат (например, на производственные нужды);
- выделение счетов аналитического учета 2-го порядка, отражающих затраты на качество;
- выделение счетов 3-го порядка, характеризующих основные направления затрат на качество.

Для того, чтобы коммерческая организация могла оценить результаты затрат на качество продукции, работ, услуг с показателями достигнутых финансовых результатов, необходимо наличие управленческой отчетности. Управленческая отчетность коммерческой организации представляет собой систему взаимосвязанных показателей, которые характеризуют условия и результаты деятельности коммерческой организации в целом или по отдельным ее частям за отчетный период.

Цель составления управленческой отчетности заключается в удовлетворении информационных потребностей внутрифирменного управления путем предоставления данных о затратах на качество продукции, работ, услуг в натуральном и стоимостном выражении, позволяющих не только производить оценку факторов хозяйственной жизни коммерческой организации и контроль за ними, но и разрабатывать прогнозы, планы деятельности структурных подразделений коммерческой организации в отношении качества выпускаемой продукции, работ, услуг.

Рассмотрим основные этапы формирования отчетности по качеству выпускаемой продукции, работ, услуг в коммерческой организации:

- 1-й этап – контролер заполняет рапорт о сданной за смену продукции, работ, услуг, подписывает мастером и передает его в планово-распорядительное бюро;
- 2-й этап – на основании рапорта контрольный мастер заполняет ежедневные показатели сдачи продукции с первого предъявления по каждому рабочему или участку;
- 3-й этап – в конце месяца начальник планово-распорядительного бюро сверяет сводные карточки с данными начальника БТК и передает их нормировщику цеха для начисления рабочим премии за сдачу продукции с 1-го предъявления;
- 4-й этап – бюро труда и заработной платы цеха для анализа состояния дел в целом по цеху составляет расчет среднего процента сдачи продукции с 1-го предъявления. Этот расчет подписывают начальник цеха и начальник бюро труда и заработной платы;
- 5-й этап – расчет предоставляется в отдел труда и заработной платы (ОТ и З) коммерческой организации для подсчета среднего процента сдачи продукции, работ, услуг с 1-го предъявления в целом по коммерческой организации.

По результатам данного показателя руководство коммерческой организации определяет стабильность качества производимой продукции, работ, услуг.

В управленческом учете затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации можно использовать следующие методы учета, которые относятся к инструментарию управленческого учета:

- метод калькуляции затрат на качество продукции, работ, услуг;
- метод калькуляции затрат, связанных с процессами;
- метод определения потерь вследствие низкого качества.

Метод калькуляции затрат на качество продукции, работ, услуг связан с расчетом затрат на качество (ЗК), которые подразделяются на затраты внутренней хозяйственной деятельности (Ву) и внешних работ (Вш). Затраты, связанные с внутренней хозяйственной деятельностью, анализируются на основе модели калькуляции затрат ПОД (профилактика (П), оценивание (О), дефекты (Д)).

К профилактике относят деятельность по предотвращению дефектов (например, входной контроль материалов, комплектующих изделий, профилактический контроль технологического оборудования, оснастки, режущего и мерительного инструментов, обучение персонала и др.).

Оценивание – это испытание, контроль и обследование для оценки выполнения требований к качеству (например, испытание изделия на соответствие стандартам и другой технической документации, контроль и обследование условий производства, состояния технологического оборудования, технологических процессов и др.).

К дефектам относят недостатки, изъяны, допущенные в процессе изготовления продукции и подтверждающие, что данная продукция не отвечает требованиям качества (например, вторичная обработка, переделка, повторные испытания, неисправимый дефект – брак).

Составляющие затраты, связанные с внешними работами, – это затраты, возникающие после поставки продукции, когда выясняется, что продукция в реальных условиях эксплуатации не отвечает требованиям качества (например, техническое обслуживание и ремонт; гарантии и возвраты; прямые затраты и скидки, связанные с изъянами продукции; издержки, связанные с несением юридической ответственности за качество продукции).

Метод калькуляции затрат, связанных с процессами применяет понятия стоимостей соответствия и несоответствия любого процесса. Стоимость соответствия – это затраты, понесенные с целью удовлетворения всех сформулированных и подразумеваемых запросов потребителей при безотказности существующего процесса. Стоимость несоответствия представляет собой затраты, понесенные из-за нарушения существующего процесса.

Метод определения потерь вследствие низкого качества основное внимание уделяет внутренним и внешним потерям вследствие низкого качества, определению материальных и нематериальных потерь. Типичным примером внешних нематериальных потерь является сокращение в будущем объема сбыта из-за неудовлетворенности запросов потребителей. Типичные внутренние нематериальные потери являются результатом снижения производительности труда из-за переделок, неудовлетворительной эргономики, неиспользованных возможностей и т.д. Материальные потери представляют собою внутренние и внешние затраты, являющиеся следствием дефектов.

С развитием экономических отношений усложняются взаимосвязи коммерческих организаций, увеличиваются потоки информации, совершенствуются технологии

производства и управления. Для того, чтобы эффективно развиваться и оперативно реагировать на сложившуюся ситуацию данных предоставленных управленческим учетом недостаточно.

Для успешного ведения коммерческой деятельности необходимы данные о состоянии отечественной экономики, о политике государства в отношении развития и поддержания предпринимательства в стране, о состоянии конъюнктуры рынка и вашей доли сегмента на этом рынке, о научно-технических разработках и достижениях, о конкурентах и потребителях.

Данную информацию руководство коммерческой организации можно получить в рамках нового направления управленческого учета именуемого стратегический управленческий учет. В связи с этим целесообразно рассмотреть особенности организации управленческого, стратегического учета.

Стратегический учет возник в результате процесса эволюционного развития системы бухгалтерского учета. Большой вклад в развитие теории, методики, практики бухгалтерского учета внесли российские ученые: Безруких П.С., Бреславцева Н.А., Палий В.Ф., Соколов Я.В., Петрова В.И., Кондраков Н.П., Полковский Л.М., Захарьин В.Р., Гетьман В.Г., Кутер М.И., Мизиковский Е.А., а также в трудах зарубежных ученых: Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, М.Р. Мэтьюс, М.Х. Б. Перера, Ж. Ришар и др.

На данном этапе развития теоретическими и практическими аспектами стратегического управленческого учета занимаются такие ученые как Иннз, Бромвич, Бхимани, Коад, ученые Крэнфилдской школы менеджмента и Крэнфилдского университета: Кит Уорд, Файэй Л., Хоуп-Хейли В., а также российские ученые Николаева О.Е., Алексеева О.В. Попова Л.В., Суворова С.П., Мейриева М.А. и др.

Из зарубежных ученых, особо следует выделить труды профессора Саутгемптонского университета Б. Райана. Исследованию проблем теории, методологии и методики стратегического учета в коммерческих организациях посвящены работы таких российских ученых как:

- Ткач В.И. (проблемы постановки системы стратегического учета);
- Плотночников В.С. и Шестакова В.В. (разработка концепции стратегического учета в холдинговых структурах);
- Богатая И.Н. (разработки в области стратегического учета собственности);
- Керимов В.Э., Богатко А.Н., Селиванов П.В. (проблемы постановки стратегического учета на предприятиях);
- Щемелев А.Н. (разработка вопросов стратегического учета инноваций);
- Курсеев Д.В. (использование стратегического учета при внешнем и доверительном управлении собственностью);
- Кизилев А.Н. (концепция адаптивного управленческого учета);
- Алексеева И.В. (проблемы постановки стратегического учета при формировании учетно-аналитического обеспечения принятия стратегических управленческих решений в коммерческих организациях);
- Радченко Ю.В. (вопросы стратегического учета прибыли);
- Хахонова Н.Н. (методология стратегического учета денежных потоков);
- Гуденица О.В. (вопросы развития методики стратегического учета в условиях реорганизации);
- Барахоева М.С., (проблемы развития стратегического учета затрат) и др.

В процессе исследования нами были изучены и проанализированы определения управленческого учета таких зарубежных и отечественных ученых, как:

- Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл – Значение этой дисциплины состоит в том, что язык управленческого учета и анализа затрат представляет собой основную систему коммуникаций внутри предприятия [23, с. 424];
 - Р. Дамари – Общие задачи управленческого учета – это сбор, проверка и анализ информации финансового характера о текущей хозяйственной деятельности предприятия, а также подготовка этой информации (ее интерпретация, соответствующая группировка и т.д.) для передачи руководству [12, с. 192];
 - Т. Скоун – Управленческий учет можно определить, как предоставление менеджерам финансовой информации с целью помочь им в ключевых сферах: планирования, контроля, принятия решений [33, с. 9];
 - Ж. Ришар – Управленческий учет является разновидностью динамической концепции учета [30, с. 108];
 - Ч.Т. Хорнгрен Дж. Фостер – Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами [42, с. 8];
 - А. Апчерч – Управленческая информационная система – это набор взаимосвязанных подсистем, которые фильтруют и обрабатывают данные из множества внутренних и внешних источников с тем, чтобы получить годную для применения информацию, связанную с деятельностью организации [2, с. 26];
 - К. Уорд – Управленческий учет – содействие управленческому персоналу компании в процессе принятия финансовых управленческих решений, участие специалистов по финансам в рабочих группах, вырабатывающих решения [38, с. 127];
 - Я.В. Соколов – Управленческий учет – «аналитический учет к счету основного производства, калькуляция себестоимости, регистрация затрат агентами предприятия», а также «перспективный анализ хозяйственной деятельности» [32, с. 401];
 - О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова – Управленческий учет – обособленная область бухгалтерского учета, основной целью которой является сбор, обработка и передача информации для внутренних пользователей – руководителей всех уровней предприятия для эффективного управления компанией [24, с. 320-321];
 - Т.П. Карпова – Управленческий учет – составная часть информационной системы предприятия. Управленческий учет – это интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа;
 - А.Д. Шеремет – Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации [43, с. 17];
 - Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко – Управленческий учет – система получения внутренней информации, которая необходима управленческому персоналу для управления производством и принятия оперативных решений [20, с. 4].
- Понятие «стратегический учет» было введено Б. Райаном, и включает в себя финансовый и управленческий учет – «эти две области рассматриваются как единое целое» [31, с. 30]. Он трактует стратегический учет как основу «для исследования финансовых и экономических проблем с точки зрения наиболее важного для предприятия вопроса – реализации благоприятных возможностей бизнеса» [31, с. 36]. Предложенная Б. Райаном модель «С-цикл» концентрирует внимание стратегического учета на четырех основных элементах стратегического учета на:
- обязательствах;
 - потенциальных возможностях;

- затратах (издержках);
- контроле.

В процессе исследования нами были рассмотрены, изучены, проанализированы следующие определения стратегического учета:

- Райан Б. – Учет, ориентированный на принятие решений. Сфера стратегического учета – область пересечения различных финансовых функций. «Стратегическим учетом мы называем определенный способ отражения финансовых и учетных проблем организации» [31, с. 52];
- Уорд К. «Стратегический учет – система обоснования управленческих решений, которая должна обеспечить необходимой информацией определенных менеджеров компании, ответственных за принятие стратегических управленческих решений». «Стратегический управленческий учет – это средство, облегчающее процесс принятия решений, а не форма отчетности за истекшие периоды» [44, с. 397];
- Алексеева И.В. «Стратегический учет – учетная система, которая включает в себя финансовый, управленческий учет, мониторинг внешней среды, стратегическое планирование, что позволяет внутренним, внешним пользователям принимать стратегические решения»;
- Богатая И.Н. «Стратегический учет – это глобальная модель информационной технологии, объединяющей в рамках единой системы финансовый и управленческий учет и обеспечивающей руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений, а также обеспечивающей инвесторов информацией о деятельности предприятия. Стратегический учет использует информационные потоки от внешних факторах макросреды, формируемые маркетинговыми службами, отделами управления риском и т.д.» [7, с. 9-10];
- Терехова В.А. «Стратегический учет – учетная система, адаптированная к современной производственной среде, включающей многомерную стратегию связей посредством каналов распространения и определения потребностей целевых покупателей (потребителей)» [36, с. 9].

В процессе финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организации невозможно принимать эффективные управленческие решения в области качества продукции, работ, услуг, затрат на качество продукции без системы стратегического управленческого учета.

Стратегический управленческий учет представляет собой систему регистрации, обобщения и представления данных, необходимых для принятия стратегических управленческих решений, менеджерским аппаратом хозяйствующего субъекта. Профессор К. Уорд отмечает, что стратегический управленческий учет призван быть системой обоснования управленческих решений, т.е. он должен обеспечить необходимой информацией определенных менеджеров компании, ответственных за принятие стратегических решений [38, с. 148].

Как уже отмечалось, эффективное управление затратами на качество продукции, работ, услуг должно осуществляться на основе взаимодействия основных функций управления:

- планирование;
- учет;
- анализ;
- регулирование;
- контроль.

По нашему мнению, стратегический управленческий учет представляет собой систему сбора, регистрации, обработки, обобщения и предоставления данных специалистам высшего и среднего звена управления коммерческой организации для принятия эффективных управленческих решений.

Коммерческая организация может организовать два варианта функционирования системы стратегического уп-

равленческого учета. Оба варианта базируются на основополагающих принципах организации управленческого учета. Управленческий учет является важнейшей составляющей стратегического управленческого учета. При организации системы стратегического управленческого учета должны быть сформированы центры ответственности.

Отличительной особенностью стратегического учета является формирование информации о внешних факторах макросреды в рамках системы мониторинга и принятие данных факторов во внимание.

Первый вариант организации системы стратегического управленческого учета связан с созданием системы мониторинга внешней среды коммерческой организации, стратегическим планированием, организацией системы финансового и управленческого учета. При данном варианте планирование, анализ и контроль сливаются в единый процесс. В системе мониторинга нами рекомендуется формировать информацию о факторах внешней макросреды и внутренних факторах микросреды, в том числе влияющих на затраты на качество продукции, работ, услуг. Под влиянием данных факторов происходит изменение качественных характеристик выпускаемой продукции, работ, услуг с ориентацией на рынок, потребителей, конкурентов, государственные стандарты качества. При изменении какого либо фактора, при данной организации учета можно проанализировать и проконтролировать развитие ситуации в будущем.

Данный вариант организации стратегического учета затрат включает в себя следующие направления, которые наиболее важны для современной коммерческой организации:

- стратегический управленческий учет собственности;
- стратегический управленческий учет затрат на производство;
- стратегический управленческий учет прибыли;
- стратегический управленческий учет денежных потоков.

Этот вариант организации системы стратегического управленческого учета отличается системностью, он включает в себя все основные показатели деятельности коммерческой организации. При данном варианте учет затрат на качество продукции, работ, услуг, главным образом, сосредоточен в стратегическом управленческом учете затрат на производство продукции, работ, услуг. Однако данные затраты анализируются и в рамках других направлений стратегического управленческого учета (табл. 5).

Таблица 5

ОСНОВНЫЕ АСПЕКТЫ, СВЯЗАННЫЕ С ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО ИССЛЕДУЕМЫЕ В РАМКАХ ОСНОВНЫХ НАПРАВЛЕНИЙ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

№	Основные направления стратегического управленческого учета	Аспекты, исследуемые в рамках основных направлений, стратегического управленческого учета
1	Стратегический управленческий учет собственности	Каким образом затраты на качество влияют на стоимость коммерческой организации?
2	Стратегический управленческий учет затрат на производство	Насколько осуществляемые затраты на качество продукции, работ, услуг отвечают осуществляемым организацией стратегиям?
3	Стратегический управлен-	Каким образом затраты на

№	Основные направления стратегического управленческого учета	Аспекты, исследуемые в рамках основных направлений, стратегического управленческого учета
	ческий учет прибыли	качество оказывают влияние на прибыль коммерческой организации?
4	Стратегический управленческий учет денежных потоков	Влияние затрат на качество продукции, работ, услуг на денежные потоки и анализ потоков, возникших в результате повышения качества продукции

Второй вариант системы стратегического учета связан с ориентацией на базовый показатель коммерческой организации, например, на затраты на качество продукции, работ, услуг. При этом варианте организация стратегического управленческого учета, все факторы внешней и внутренней среды коммерческой организации анализируются лишь в аспекте их влияния на объемы затрат на качество продукции, работ, услуг.

На наш взгляд, наиболее эффективнее и целесообразнее в коммерческой организации применять первый вариант системы организации стратегического управленческого учета, так как он позволяет логически выстроить и определить влияния всех компонентов деятельности коммерческой организации на затраты по качеству продукции, работ, услуг, оценить и проконтролировать изменение показателей качества в случае возникновения негативной ситуации, оперативно и четко скоординировать управленческие решения в области качества.

Система мониторинга хозяйственной деятельности коммерческой организации должна выявить все факторы, оказывающие влияние на качество продукции, работ, услуг. Информация по данным факторам должна формироваться в системе мониторинга, анализироваться и служить основой для корректировки стратегии коммерческой организации.

В системе мониторинга должны быть разработаны основные нормы и нормативы качества продукции, работ, услуг, соответствующие требованиям государственных стандартов.

С помощью системы мониторинга внешней и внутренней среды коммерческая организация решает следующие задачи:

- обоснование четких планов в отношении качества выпускаемой продукции, работ, услуг;
- определение необходимых затрат на качество продукции, работ, услуг;
- эффективное управление денежными потоками коммерческой организации;
- организация эффективной работы менеджеров высшего и среднего звена в отношении способов выработки управленческих решений по качеству продукции, работ, услуг;
- организация оплаты труда и премирования на основе выполнения базовых показателей по качеству продукции, работ, услуг;
- организация работы складов в отношении сырья и материалов для бесперебойного функционирования процесса производства качественной продукции, работ, услуг.

Система мониторинга в коммерческой организации должна формировать и предоставлять отчетные показатели по качеству продукции работ, услуг, определять размеры отклонений от запланированных показателей качества, анализировать эти отклонения, выявлять причины и регулировать их через принимаемые управленческие решения.

Рассмотрим предложенную нами схему мониторинга по управлению качеством продукции, работ, услуг в коммерческой организации. Мониторинг внешней среды направлен на оценку состояния качества продукции, работ, услуг на рынке, определение изменения их качественных показателей под влиянием внешних факторов. Кроме того, система мониторинга позволяет произвести оценку качественных позиций выпускаемой продукции, работ, услуг на данном рынке и стратегические позиции коммерческой организации в целом, возможные пути ее дальнейшего развития, функционирования на данном рынке. Определяются стадии жизненного цикла продукции, работ, услуг и возможности совершенствования и развития качественных характеристик выпускаемых продукции, работ, услуг либо необходимость организации разработки, внедрения и освоения новых видов продукции, работ, услуг в соответствии с требованиями потребителей. Система мониторинга формирует данные о качественных показателях новых видов продукции, работ, услуг, эстетических, эргономических, технических свойствах и характеристиках, затратах коммерческой организации.

В рамках системы мониторинга могут применяться различные методы анализа внешней среды, влияющей на качество продукции, работ, услуг. Мониторинг внутренней среды, влияющей непосредственно на качество выпускаемой продукции, работ, услуг, т.е. это соотношение внутренних возможностей коммерческой организации с ее планами в отношении развития и совершенствования качества. Необходимо проанализировать качество продукции, работ, услуг по категориям выпускаемой продукции, работ, услуг, определить наиболее эффективные группы продукции, работ, услуг, пользующиеся наибольшим спросом и выявить нерентабельные виды продукции, работ, услуг. Необходимо выявить с какой периодичностью в организации происходит обновление продукции, работ, услуг, какие затраты при этом несет коммерческая организация, их целесообразность. Анализируются эксплуатационные, технологические показатели продукции, работ, услуг, данные о сдаче продукции, работ, услуг с первого предъявления, о браке и рекламациях, соотношении затрат на качество и получаемой прибыли, период окупаемости вложенных затрат на совершенствование качества.

В совокупности, имея данные, формируемые в системе мониторинга внешней и внутренней среды, в рамках стратегического управленческого учета, руководители среднего и высшего звена управления имеют необходимую информацию по координированию, развитию и принятию оперативных, рациональных управленческих решений в отношении качества продукции, работ, услуг. Формируя управленческую отчетность по центрам ответственности и анализе их деятельности, нами предлагается использовать концепцию цепочки ценностей, предложенную Майклом Портером.

Вопросами изучения, анализа и совершенствования деятельности организации на основе концепции цепочки ценностей занимались такие ученые как М. Портер, К. Друри, Дж. Шанк, Говиндараджан, Р.А. Фатхутдинов, А.С. Попов, Л.Г. Зайцев, М.И. Соколова и др.

Ценность представляет собой, что-то особенное, чем владеет коммерческая организация, стремится сохранить это или иметь в будущем. Качество продукции, ра-

бот, услуг позволяет усилить тактические и стратегические конкурентные преимущества коммерческой организации, которые могут превратиться в основные или дополнительные преимущества, реализующиеся как внутри коммерческой организации, так и за ее пределами. Выделенные в организации центры ответственности должны быть сгруппированы по основным звеньям цепочки ценностей. Управленческая отчетность и ее анализ должны проводиться по каждому центру ответственности, а также по каждому выделенному звену цепочки ценностей коммерческой организации. Общая схема цепочки ценностей представлена на рис. 4.

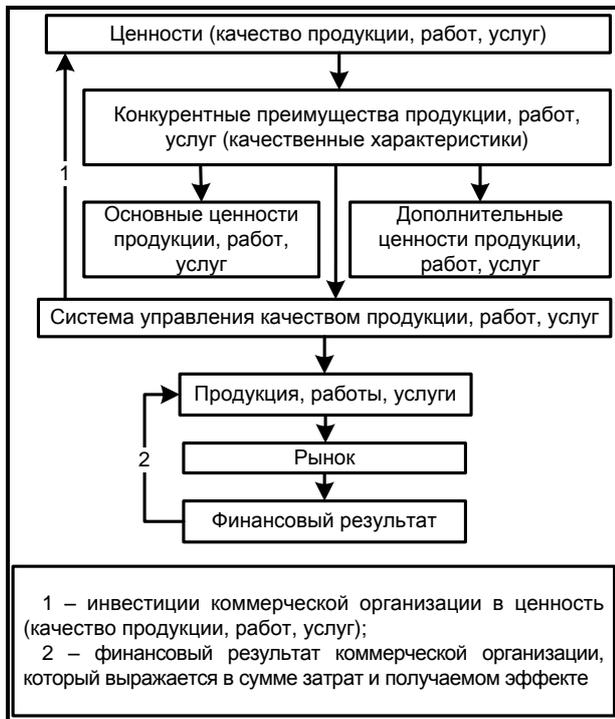


Рис. 4. Цепочка получения эффекта от ценностей качества продукции, работ, услуг [28, с. 142]

Конкурентные преимущества, созданные за счет улучшения качества продукции, работ, услуг, коммерческая организация должна оценивать по техническим, технологическим, эстетическим, экономическим, экологическим, социальным параметрам. Данные показатели должны анализироваться также в разрезе центров ответственности и выделенных звеньев цепочки ценностей.

Это в свою очередь потребует установления определенного круга показателей качества продукции, работ, услуг по центрам ответственности и звеньям цепочки ценностей.

По нашему мнению, в своей деятельности коммерческая организация должна формировать цепочку ценностей с ориентацией ее на качество продукции, работ, услуг, что позволит определить возможные конкурентные преимущества и реализовать их в практической деятельности.

Система ценностей коммерческой организации, ориентированная на качество продукции, работ, услуг, будет выглядеть следующим образом (рис. 5).

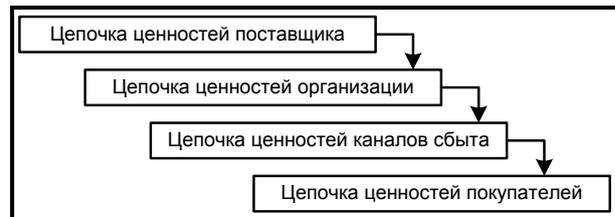


Рис. 5. Система ценностей коммерческой организации [28, с. 179]

Характеризуя рис. 5 можно сделать вывод о том, что предложенная система ценностей коммерческой организации в отношении качества продукции, работ, услуг формируется под влиянием цепочек ценностей поставщиков сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих. Она зависит от приоритетных аспектов в области качества цепочки ценностей самой коммерческой организации, от цепочки ценностей каналов сбыта (коммерческая организация может иметь несколько каналов сбыта) от цепочки ценностей покупателя.

Наибольший эффект коммерческая организация получит когда предложенные цепочки ценностей экономических субъектов совпадут в вопросе качества продукции, работ, услуг, и каждый субъект будет совершенствовать качество в своей цепочке, тогда эффект от деятельности всех экономических субъектов будет максимальным.

Цепочка ценностей коммерческой организации в настоящее время по отношению к качеству продукции, работ, услуг должна охватывать все виды деятельности (основное и вспомогательное производство), цепочка ценностей оценивает стратегические связи между видами деятельности, которые осуществляет коммерческая организация внутри и за пределами, позволяет определить в каком направлении можно развивать имеющееся конкурентное преимущество выпускаемой продукции, работ, услуг и организации в целом.

Особое место и роль в цепочке качества продукции, работ, услуг отводится потребителям, а именно аспектам их удовлетворения. Сфокусированность коммерческой организации на удовлетворение потребностей потребителей, как высший приоритет деятельности, представим на рис. 6.

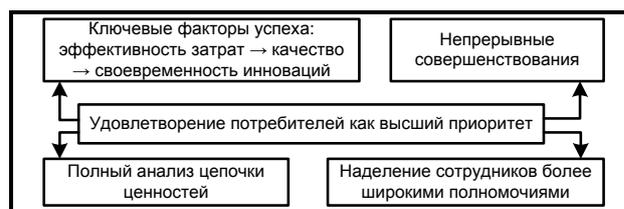


Рис. 6. Приоритеты коммерческой организации на удовлетворение запросов потребителей [28, с. 216]



Рис. 7. Цепочка ценностей коммерческой организации, ориентированная на качество продукции, работ, услуг

В системе стратегического управленческого учета данные об удовлетворении запросов потребителей формируются в системе мониторинга, позволяющей сопоставить величину совокупного спроса по отдельным видам продукции с предложением.

Кроме того, удовлетворение запросов покупателей характеризует и динамика показателя внешнего брака. Ориентируясь на требования потребителей и анализ данных стратегического управленческого учета, коммерческая организация определяет основные направления совершенствования и развития качества продукции, работ, услуг.

По нашему мнению, цепочка ценностей коммерческой организации, ориентированная на качество продукции, работ, услуг, с учетом современных условий хозяйствования, будет выглядеть следующим образом (рис. 7).

Данный подход к формированию цепочки ценностей, реализованный в системе стратегического управленческого учета, позволит коммерческой организации оценить внутренние возможности, развить их в нужном направлении, реализовать через повышение качества продукции, работ, услуг, а также оценить аспекты внешней деятельности (каналы товародвижения, их способы и возможности; потенциальные возможности покупателей в приобретении продукции, работ, услуг по предложенной цене), что особенно актуально в условиях рыночной экономики и развитии конкуренции.

На основании проведенного исследования можем сделать вывод о том, что полноценная достоверная информация о качестве продукции, работ, услуг, о затратах на качество продукции в коммерческой организации формируется и предоставляется системой бухгалтерского, управленческого, стратегического учета в требуемом ракурсе, в соответствии с необходимыми аспектами для решения конкретной хозяйственной ситуации.

Литература

1. Анан В. Бизнес-план [Текст] : учеб.-практ. пособие / Анан Вест ; пер. с англ. Н.И. Алмазовой и И.Ю. Булиной. – М. : Проспект, 2004. – 232 с.
2. Алчерж А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] : пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Большая советская энциклопедия [Текст]. Т. 11. – М. : Информцентр XXI века, 2002.
4. Богатин Ю.В. Производство прибыли [Текст] : учеб. пособие для вузов / Ю.В. Богатин, В.А. Швандар. – М. : Финансы ; ЮНИТИ, 1998. – 256 с.
5. Брун М. Управление качеством: затраты и выгоды [Текст] / М. Брун, Д. Георги // Проблемы теории и практики управления. – 2000. – №1. – С. 97.
6. Булохова Т.А. Управление затратами на обеспечение качества ремонта подвижного состава (на примере Улан-Удэнского локомотиво-вагоноремонтного завода) [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Т.А. Булохова. – Иркутск, 2006.
7. Богатая И.Н. Стратегический учет собственности предприятия [Текст] / И.Н. Богатая. – Ростов н/Д. : Феникс, 2001. – 320 с. (50 способов).
8. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : ИКФ ; Омега-Л ; Высшая школа, 2002. – 528 с.
9. Градов А.П. Стратегия и тактика антикризисного управления предприятием [Текст] / А.П. Градов – СПб. : Специальная лит-ра, 1996. – 510 с.
10. Даль В. Толковый словарь живого великорусского языка [Текст] / В. Даль. Т. 2. – М. : Русский язык, 1979. – 99 с.
11. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. пособие / К. Друри ; пер. с англ. В.Н. Егорова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 1071 с.
12. Дамари Р. Финансы и предпринимательство. Финансовые инструменты, используемые западными фирмами для роста организаций [Текст] / Р. Дамари ; пер. с англ. Е.В. Вышинской. – Ярославль : Елень, 1993. – 224 с.
13. 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.
14. Карлик Е.М. Затраты на обеспечение и повышение качества продукции. Их классификация [Текст] / Е.М. Карлик, Д.С. Демиденко // Стандарты качества. – 1997. – №8. – с. 27-31.
15. Котлер Ф. Основы маркетинга. Краткий курс [Текст] / Ф. Котлер ; пер. с англ. – М. : Вильямс, 2002. – 653 с.
16. Лабынцев Н.Т. Учет и аудит затрат на улучшение качества продукции и услуг [Текст] / Н.Т. Лабынцев, Т.Д. Попова. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 134 с.
17. Лаврепченко Н.И. Управление затратами на качество продукции в системе калькуляционного учета [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Н.И. Лаврепченко. – Тамбов, 2005.
18. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности [Текст] / В.Е. Ластовецкий. – М. : Финансы и статистика, 1998.
19. Львов Д.С. Экономика качества продукции [Текст] / Д.С. Львов. – М. : Экономика, 1972. – 255 с.
20. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК [Текст] / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д : Март, 2000. – 354 с.
21. Максимова Т.В. Учет затрат на качество [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / Т.В. Максимова. – Челябинск, 2005.
22. Новицкий Н.И. и др. Управление качеством продукции [Текст] : учеб. пособие / Н.И. Новицкий, В.Н. Олексюк, А.В. Кривенков, Е.В. Пурувская; под ред. Новицкого Н.И. – 2-е изд., испр. и доп. – Минск : Новое знание, 2002. – 367 с.
23. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета [Текст] / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика 1993. – 496 с.
24. Николаева О.Е. Управленческий учет [Текст] / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М. : УРСС, 1997. – 365 с.
25. Палий В.Ф. Техничко-экономический анализ производственно-хозяйственной деятельности машиностроительных предприятий [Текст] : учеб. для вузов / В.Ф. Палий, Л.П. Суздальцева. – М. : Машиностроение, 1989. – 272 с.

26. Ожегов С.И. Словарь русского языка [Текст] / С.И. Ожегов ; под ред. Н.Ю. Шведовой. – 2-е изд., стереотип. – М. : Русский язык, 1978. – 249 с.
27. Попова Т.Д. Концепция управленческого учета и аудита в системе обеспечения качества продукции и услуг [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Т.Д. Попова. Ростов н/Д., 2002.
28. Попов С.А. Стратегическое управление: 17-модульная программа для менеджеров «Управление и развитие организацией» [Текст]. Модуль 4. / С.А. Попов. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 304 с.
29. Рахлин К.М. Состав затрат на обеспечение качества [Текст] / К.М. Рахлин, Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 1998. – №8. – С. 51-54.
30. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с франц. под ред. Л.П. Бельх. – М. : ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
31. Райан Б. Стратегический учет для руководителя [Текст] : пер. с англ. / под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616 с.
32. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
33. Скоун Т. Управленческий учет [Текст] / Т. Скоун ; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
34. Ткач В.И. Управленческий учет на предприятиях сферы услуг [Текст] : учеб. пособие для студентов экон. специальностей / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2004. – 160 с.
35. 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.
36. Терехова В.А. Стратегический управленческий учет: состояние и развитие в зарубежных странах [Текст] / В.А. Терехова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2000. – №4. – С. 9-12.
37. Угрюмова М.А. Управление затратами на обеспечение качества продукции [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / М.А. Угрюмова. – Ярославль, 2000.
38. Уорд К. Стратегический управленческий учет [Текст] / К. Уорд ; пер. с англ. – М. : Олимп-бизнес, 2002. – 448 с.
39. Управление эффективностью и качеством : Модульная программа [Текст] : в 2 ч. ; пер. с англ. / под ред. И. Прокопенко, К. Норты. Ч. 1. – М. : Дело, 2000. – 518 с.
40. Фатхутдинов Р.А. Стратегический менеджмент [Текст] : учеб. / Р.А. Фатхутдинов. – 5-е изд., испр. и доп. – М. : Дело, 2002. – 448 с.
41. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции [Текст] / А. Фейгенбаум ; пр. с англ. – М. : Экономика, 1986. – 476 с.
42. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет : управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Форстер ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
43. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] / А.Д. Шеремет. – М. : ИД ФБК ПРЕСС, 1999. – 510 с.
44. Уорд К. Стратегический управленческий учет [Текст] / К. Уорд ; пер. с англ. – М. : Олимп-бизнес, 2002. – 448 с.
45. Цвигун И.В. Концепция качества и варианты их системной реализации [Текст] / И.В. Цвигун. – Иркутск : ИГУА, 1998.

Ключевые слова

Качество продукции; этапы развития категории «качество»; развитие бухгалтерского учета; затраты на качество продукции; системы управления качеством; классификация затрат на качество; кодификация счетов учета затрат на качество; центр ответственности; управленческий учет; стратегический учет; стратегический управленческий учет.

Таранова Наталья Сергеевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы заключается в том, что на современном этапе развития коммерческие организации все большее внимание уделяют качеству продукции, работ, услуг, затратам на качество продукции, так как это все связано с конкурентоспособностью организации, информацию для принятия необходимого управленческого решения предоставляет система бухгалтерского, управленческого, стратегического учета.

Научная новизна и практическая значимость состоит в том, что автор рассматривает эволюцию развития категории «качество», выделяет три этапа развития во взаимосвязи с развитием системы бухгалтерского учета, дает собственное определение категории «качество».

Автор исследует основные системы управления качеством, с учетом развития бухгалтерского учета затрат на качество, предлагает классификацию затрат на качество по различным аспектам деятельности коммерческой организации (23 признака).

На основании проведенного исследования автор предлагает усовершенствовать систему управленческого учета в области затрат на качество работ, услуг. На основании проведенной детализации затрат на качество продукции, работ, услуг Тарановой Н.С. разработана кодификация счетов учета затрат на качество продукции, работ, услуг в коммерческой организации.

В процессе исследования автор рассматривает труды зарубежных и отечественных ученых в области управленческого и стратегического учета, дает собственное определение данных категорий. Рассматривает варианты организации стратегического учета в коммерческой организации, дает оценку вариантам.

На основании проведенного исследования, автор делает вывод о том, что на современном этапе развития качеству продукции, работ, услуг коммерческие организации отводят значительное внимание, так как качество продукции позволяет организации быть конкурентоспособной, а значит быть прибыльной. Необходимую информацию для принятия эффективного управленческого решения в области качества продукции, работ, услуг, затратах на качество предоставляет бухгалтерский, управленческий и стратегический учет.

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

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры «Аудит» Ростовского государственного университета «РИНХ»