

2.9. МЕТОДЫ УЧЕТА КАЧЕСТВА: ПРИЗНАНИЕ, ОЦЕНКА И УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ ВОЗВРАТА ЗАПАСОВ И ПОСЛЕПРОДАЖНОГО ОБСЛУЖИВАНИЯ

Ульянова Н.В., к.э.н., преподаватель
кафедры, учета, анализа и аудита

Экономический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Настоящая статья посвящена практическим вопросам внедрения в системный бухгалтерский учет концепции тотального менеджмента качества. Основываясь на идеи гармонизации методологии управления, учета и формирования финансовой отчетности, автор предлагает оригинальные методики учета операций по возврату материальных запасов и признанию доходов и расходов на послепродажное обслуживание.

На практических примерах автор раскрывает возможные подходы к учету и оценке затрат на качество и показывает их преимущества по сравнению с ныне действующей нормативной методикой учета качества.

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии с концепцией тотального менеджмента качества (*TQM*), принятой мировым экономическим сообществом в семействе стандартов серии ISO 9000, качество рассматривается как основная цель бизнеса. Непрерывное улучшение качества и снижение себестоимости за счет совершенствования процессов производства являются обязательными условиями конкурентоспособности, а в конечном итоге, экономического благополучия и стабильного роста компании.

Философия тотального менеджмента качества предъявляет новые требования к системе управления экономического субъекта, а, следовательно, и к системе учета как основному инструменту управления.

Научное исследование системы тотального менеджмента качества и ее основных методов, позволили автору сформулировать следующие ключевые принципы учета качества:

- сплошная регистрация информации о любых несоответствиях и их причинах – обеспечивает непрерывное изучение и контроль качества путем применения статистических методов на всех стадиях операционного цикла и послепродажного обслуживания;
- единство первоначальной оценки несоответствий [15] и фактов, отвечающих внутрифирменным стандартам качества, и последующая капитализация затрат на устранение несоответствий – позволяет оценить реальные затраты, которые необходимо учитывать при расчете интегрального показателя качества и оптимального уровня качества;
- исследование затрат на качество как отдельного объекта учета – обеспечивает контроль соблюдения внутрифирменных стандартов качества и их своевременную актуализацию.

Внедрение этих принципов в бухгалтерский учет формирует методологию гармонизации учетной системы в части управления качеством. Методология гармонизации предполагает, что управление, учет и инвестиционно-привлекательная финансовая отчетность взаимосвязаны и взаимозависимы, внутренняя и внешняя отчетная информация не противоречат друг другу, а логично вытекают одна из другой и удовлетворяют интересам различных групп пользователей бухгалтерской отчетности.

Как правило, принципы и методы учета качества в научно-практической литературе в сфере бухгалтерского финансового и управленческого учета не рассматриваются как единая целостная система [10, 13, 16, 17]. Исследования в этой области носят отрывочный, узкоотраслевой характер.

В этой связи цель настоящей публикации – разработать практические рекомендации по учету доходов и расходов при осуществлении операций возврата и послепродажного обслуживания, отвечающие требованиям управления качеством и формирования достоверной внутренней и внешней отчетной информации.

Цель работы и процессный подход, как один из основополагающих принципов управления качеством [1], определили необходимость решения следующих задач:

- анализ принципа приоритета содержания над формой и возможность его применения при составлении гармонизированной внутренней и внешней отчетности по операциям возврата товаров;
- формирование методов и практических рекомендаций по учету и оценке несоответствий в бизнес-процессах закупки и продажи;
- формирование методики учета доходов и расходов на послепродажное обслуживание и ее влияние на гармонизированную внешнюю и внутреннюю отчетность.

Анализ принципа приоритета содержания над формой применительно к операциям возврата товаров, неудовлетворительного качества

В последнее десятилетие порядок учета несоответствий при приемке и возврате некачественных товаров в отечественной практике развивался исключительно под диктовку требований налогового законодательства, которые, в свою очередь, противоречили нормам гражданского права. Эти противоречия стали темой многих публикаций в периодической печати [7, 9, 12]. Кратко суть указанной проблемы сводилась к следующему.

Нормы Гражданского кодекса РФ устанавливают: при выявлении несоответствий покупатель вправе отказаться от исполнения своих обязательств по договору, т.е. отказаться от права собственности на некачественные товары и вернуть их. Налоговые органы при возврате некачественных товаров требовали сначала оприходовать их, а затем отразить обратную реализацию и, соответственно, исчислить налоги.

Если на привычные разногласия фискалов и налогоплательщиков посмотреть с точки зрения теории бухгалтерского учета, то обнаружится, что по существу спор сводится к установлению экономического или юридического приоритета сделки по возврату товаров. При этом налоговые органы занимают передовую позицию, придерживаясь экономического толкования сделки: кто фактически управляет товарами, у того и возникает объект налогообложения. При этом юридическое толкование операций по возврату не принималось во внимание. Между тем, по нашему мнению, как в этом, так и в других спорах относительно принципа приоритета содержания над формой (и как следствие возникновение налоговых обязательств) нельзя признать несомненный приоритет экономического содержания. При отражении фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете должен, по нашему мнению, применяться принцип целостности и согласованности содержания и формы сделки, который вырабатывается на основе сложившейся хозяйственной практики. С одной стороны, запасы, не соответствующие требованиям договора о качестве, с точки зрения бухгалтерского финансового учета нельзя признать материальными запасами, поскольку они не могут быть использованы для извлечения экономической выгоды и не имеют экономического потенциала. В этом смысле правовые нормы как нельзя лучше отражают суть сложившейся ситуации – покупатель не становится собственником не-

качественных товаров, а, следовательно, не должен отражать их в бухгалтерской финансовой отчетности, а тем более продавать.

С другой стороны, покупатель может вернуть товары не сразу. Это может быть обусловлено логистикой поставок или обнаружением несоответствия только в момент растаривания и (или) потребления запасов. В течение этого времени покупатель может ошибочно расценивать товары как материальные запасы и нести обычные затраты, связанные с их содержанием.

Если руководствоваться юридическим содержанием, то покупатель не должен приходить товары и нести затраты, связанные с возвратом. Некачественные товары и затраты, связанные с ними, следует сразу относить на счет поставщика (дебиторской задолженности), хотя впоследствии понесенные убытки могут не возмещаться последним. Если руководствоваться экономическим содержанием, то следует принять к учету товары, отразить затраты, связанные с ними, а затем отразить их выбытие. Очевидно, что ни в первом, ни во втором случае отчетная информация не отвечает требованиям управления качеством и является недостоверной с точки зрения внешней финансовой отчетности, составленной по правилам международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ).

В данном случае рентабельность качества как основная цель бизнеса настоятельно требует целостности и согласованности экономического и юридического толкования свершившихся операций. В отчетности покупателя необходимо последовательно отражать факты:

- идентификации поставки;
- фиксирования ее несоответствия;
- определение точной оценки затрат, связанных с временным хранением и возвратом;
- предъявление убытков поставщику.

У поставщика отражаются:

- идентификация отгрузки;
- фиксирование дефектов и причин;
- признание убытков покупателя.

Поэтому в дальнейшем при разработке методики учета возвратов некачественных товаров мы будем руководствоваться принципом согласованности экономического и юридического содержания сделки.

Что касается исчисления налогов, то очевидно, что покупатель, возвращая некачественные товары, не извлекает никакой экономической выгоды, более того, он может нести затраты или даже убытки, если поставщик откажется хотя бы частично возместить понесенные затраты. Поэтому говорить о реализации и возникновении объекта налогообложения в данном случае неуместно. Отметим, что в настоящее время налоговые органы отказались от трактовки возврата как обратной реализации. При возврате поставщик оформляет исправительные документы, в частности, корректирующий счет-фактуру, в периоде, когда оформлено соглашение или иной документ, подтверждающий согласие (факт уведомления) контрагента на изменение стоимости продукции, работ, услуг [6, п. 22].

Методы и практические рекомендации по учету и оценке несоответствий в бизнес-процессах закупки и продажи

В соответствии с Планом счетов №94н [2] при возврате сырья и материалов информация о сумме предъявленных претензий формируется на счете «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами» (76), на субсчете «Расчеты по претензиям». В дебет субсчета «Расчеты по претензиям» относятся суммы претензий, предъявленных поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Очевидно, что действующая методика соответствует исключительно юридической трактовке материальных запасов и формирует информацию о несоответствиях и затратах на их устранение в обобщенном виде.

В этой связи мы предлагаем для идентификации поставок и регистрации фактов несоответствий в развитие счета «Материалы» (10), открыть два субсчета: «По документам» и «Несоответствия».

Номенклатуры запасов первоначально признаются в качестве материальных запасов на основании документов поставщиков по дебету счета «Сырье и материалы», субсчету «По документам».

Если в ходе приемки обнаружены номенклатуры, не соответствующие условиям качества, то они списываются с кредита субсчета «По документам» в дебет субсчета «Несоответствия». Если несоответствие обнаруживается в ходе потребления, то материалы списываются в дебет счета «Материалы», субсчет «Несоответствие» непосредственно со счетов затрат.

При признании некачественных материалов в обоих случаях записи по дебету субсчета «Несоответствия» формируются по закупочной цене, указанной в первичных сопроводительных документах, а не по цене списания материалов в производство. Попутно отметим, что при возврате некачественных запасов непосредственно из производства, поставщик должен быть известен, в противном случае невозможно оформить и предъявить претензию.

Одновременно на стоимость выявленных некачественных товаров уменьшается задолженность перед поставщиком, тем самым товары исключаются из материальных запасов, а покупатель фиксирует отказ от права собственности на некачественные товары.

На субсчете «Несоответствия» согласно принципу сплошной регистрации информации о любых несоответствиях и их причинах продолжает накапливаться информация о затратах, связанных с возвратом конкретной номенклатуры. Для этого на субсчете «Несоответствия» открываются аналитические счета:

- Номенклатура;
- Подразделение;
- Несоответствия;
- Причины несоответствий;
- Статьи затрат.

Если возврат некачественных материалов требует дополнительных затрат, то согласно принципам процессного управления и методологии **ABC**-калькулирования указанные затраты учитываются на счете «Материалы», субсчете «Несоответствия», аналитическом счете «Статьи затрат» в корреспонденции со счетами учета расчетов и затрат.

По факту предъявления претензии сумма накопленных затрат списывается в дебет счета «Расчеты с поставщиками», субсчет «Расчеты по претензиям». В данном случае мы предлагаем отказаться от использования счета «Расчеты с дебиторами и кредиторами», поскольку расчеты по претензиям осуществляются в рамках действующего договора поставки.

Если поставщик отказывается возместить затраты сверх установленной им цены, то указанные затраты затем списываются на счет прибыли и убытков.

Претензия может быть удовлетворена как в денежной форме, так и путем поставки новых товарных запасов. В первом случае делается запись по дебету счета «Расчетный счет»(51) и кредиту субсчета «Расчеты по претензиям» счета «Расчеты с поставщиками»; во втором случае – по дебету счета «Материалы», субсчета «По документам» и кредиту субсчета «Расчеты по претензиям». Для анализа совокупности действий и затрат по контролю качества используется аналитический признак – элемент «Качество» – который присваивается затратам и доходам, отраженным по аналитическому счету «Статьи затрат (доходов)» на субсчете «Несоответствия» и позволяет получить информацию о качестве – как отдельном объекте учета.

Пример 1

Организация занимается производством паркета. Для производства партии паркета был приобретен пиломатериал.

По условиям договора пиломатериал должен соответствовать качеству 1-й категории. Поставщик нарушил условие договора о качестве. Покупатель обнаружил несоответствие в момент приемки товаров. По согласованию с поставщиком покупатель вернул товары собственными силами и предъявил претензию в течение 14 дней после приемки пиломатериала. В соответствии с действующей методикой учета затраты на складское хранение учитываются на счете «Материалы», субсчет «Транспортно-заготовительные затраты».

В соответствии с принципами тотального менеджмента качества применяется **ABC**-калькулирование несоответствий. Производственные затраты по производству одной партии готовой продукции в иерархии распределения затрат трактуются как затраты на партию (основополагающие принципы **ABC**-калькулирования в данной статье и в примере не рассматриваются).

В журнале учета материальных запасов отражаются следующие записи (табл. 1).

Таблица 1

ЖУРНАЛ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Оприходован пиломатериал 1 категории	Дт 10 субсчет «Материалы». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Места хранения – Склад №1	600 000 (300 куб. м * 2 000 руб.)	Дт 10 субсчет «По документам». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Подразделение – Склад №1;	700 000 (350 куб. м * 2 000 руб.)
	Кт 60 субсчет «Задолженность перед поставщиком». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки;	600 000	Кт 60 субсчет «Расчеты по закупкам». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	700 000
Оприходован пиломатериал, несоответствующего качества, выявленный в ходе приемки	Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	100 000 (50 куб. м * 2 000 руб.)	Дт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затрат – не заполняется;	100 000 (50 куб. м * 2 000 руб.)
	Кт 60 субсчет «Задолженность перед поставщиком». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	100 000	Кт 10 субсчет «По документам». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Подразделение – Склад №1;	100 000
Уменьшена задолженность перед Поставщиком	-	-	Дт 60 субсчет «Расчеты по закупкам». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	100 000
	-	-	Кт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затрат – не заполняется;	100 000
Начислены затраты транспортного цеха по возврату некачественного пиломатериала	Дт 23 Подразделение – Транспортный цех. Статья затрат – ГСМ, заработная плата, социальные отчисления	34 000	Дт 23 Подразделение – Транспортный цех. Статья затрат – ГСМ, заработная плата, социальные отчисления	34 000
	Кт 10,70,69	34 000	Кт 10, 70, 69	34 000
Начислены затраты на содержание складского хозяйства	Дт 23 Подразделение – Складское хозяйство. Статья затрат – материалы, заработная плата, социальные отчисления, услуги	150 000	Дт 23 Подразделение – Складское хозяйство. Статья затрат – материалы, заработная плата, социальные отчисления, услуги	150 000
	Кт 10,70,69,60	150 000	Кт 10, 70, 69, 60	150 000

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами totallyного менеджмента качества	Сумма
Списаны затраты транспортного цеха	Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки Кт 23	34 000	Дт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения». Подразделение – Склад №1	34 000
	Подразделение –Транспортный цех. Статья затрат – ГСМ, заработная плата, социальные отчисления	34 000	Кт 23 Подразделение –Транспортный цех. Статья затрат – ГСМ, заработная плата, социальные отчисления	34 000
Списаны затраты на содержание складского хозяйства	Дт 10 субсчет «Транспортно-Заготовительные расходы». Статьи затрат – Складское хранение	150 000	Дт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения». Подразделение – Склад №1	150 000
	Кт 23 Подразделение – Складское хозяйство. Статья затрат – материалы, заработная плата, социальные отчисления, услуги	150 000	Кт 23 Подразделение – Складское хозяйство. Статья затрат – материалы, заработная плата, социальные отчисления, услуги	150 000
Начислены затраты на содержание отдела закупок и бухгалтера по расчету с поставщиками, относящиеся к складу №1	-	-	Дт 26 Подразделение – Отдел закупок, Бухгалтерия. Статьи затрат – Оплата труда, социальные отчисления, материалы, амортизация	78 000
	-	-	Кт 70, 69, 10, 02	78 000
Списаны затраты на содержание отдела закупок и бухгалтера по расчету с поставщиками, относящиеся к складу №1	-	-	Дт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения». Подразделение – Склад №1	78 000
	-	-	Кт 26 Подразделение – Отдел закупок, Бухгалтерия. Статьи затрат – Оплата труда, социальные отчисления, материалы, амортизация	78 000
Распределены затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения (затраты на содержание складского хозяйства распределяются пропорционально количеству материалов)	-	-	Дт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1 категории. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затраты – Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения (элемент «Качество»)	66 571 (34 000 + +(150 000 + + 78 000) / 350 * * 50)
	-	-	Кт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения». Подразделение – Склад №1	66 571
Начислены штрафные санкции Поставщику	Дт 76 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	10 000	Дт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затраты – не заполняется. Статьи доходов – штрафные санкции (элемент «Качество»)	10 000
	Кт 91 Статьи доходов – начисленные штрафные санкции;	10 000	Кт 91 Статьи доходов – начисленные штрафные санкции	10 000
Предъявлена претензия Поставщику			Дт 60 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Поставщик. Договор – Договор поставки	76.571
			Кт 10 «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причины несоответствий – Поставщик. Статьи Затрат – Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения	66.571
			Кт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал. Подразделение –Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1 категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затраты – не заполняется. Статьи доходов – штрафные санкции	10 000

Из приведенного примера видно, что предложенная методика позволяет контролировать любые несоответствия, их причины, место и время обнаружения и фактическую себестоимость. Так, в нашем примере несоответствия обнаружены при приемке, а их стоимость составила при применении принципов процессного управления и калькулирования – 56 571 руб. Указанная сумма может быть получена путем формирования отчета по элементу «Качество» – затрат по объекту учета «Качество». Указанный отчет группирует суммы, отраженные по дебету счетов учета несоответствий, по аналитическим счетам статей затрат или доходов (табл. 2).

Таблица 2

**ОТЧЕТ ПО ЭЛЕМЕНТУ «КАЧЕСТВО» ПО
НОМЕНКЛАТУРЕ «ПИЛОМАТЕРИАЛ 1-й
КАТЕГОРИИ»**

Синтетический счет/субсчет/аналитический счет	Сумма
Дт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затраты – Затраты бизнес процесса материально-технического обеспечения	66 571
Кт 10 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал. Подразделение – Склад №1. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Поставщик. Статьи затраты – не заполняется. Статьи доходов – штрафные санкции	10 000
Итого	56 571

В соответствии с действующей методикой учета стоимость затрат на возврат составила бы 44 000 руб. (сумма отраженная по дебету счета субсчета «Расчеты по претензиям» счета «Расчеты с дебиторами и кредиторами»). Очевидно, что действующая методика не только не формирует достоверную финансовую информацию, но и способствует занижению затрат на качество, что значительно снижает эффективность управления качеством.

Вообще, в возврате некачественных товаров заинтересован, в первую очередь, поставщик, так как возвращенные товары должны стать объектом исследования выявленных дефектов и эффективности функционирования всей системы управления качеством [8, с. 101-102]. В этой связи порядок учета возврата готовой продукции у поставщика должен быть также детализирован, как и у покупателя.

Для этого на счете «Готовая продукция» (43) открываются два субсчета «По документам» и «Несоответствия». В развитие субсчета «Несоответствия» открываются аналитические счета:

- Номенклатуры;

- Подразделения;
- Несоответствия;
- Причины несоответствий;
- Статьи затрат;
- Статьи доходов.

При выявлении факта несоответствия и отказе покупателя от права собственности делаются записи:

- сторно по кредиту счета «Продажи» и дебету счета «Расчеты с покупателями»;
- сторно по дебету счета «Продажи» и кредиту счета «Готовая продукция», субсчет «По документам»;
- внутри счета «Готовая продукция»: по дебету субсчета «Несоответствия» и кредиту субсчета «По документам»;

Если поставщик признал нарушение условий договора о качестве, то суммы убытков, подлежащих возмещению покупателю, отражаются одновременно:

- по дебету счета «Готовая продукция», субсчету «Несоответствия» в корреспонденции со счетом «Расчеты с покупателями», субсчет «Расчеты по претензиям»;
- по дебету счета «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета «Готовая продукция», субсчет «Несоответствия».

В практике возможна также ситуация, когда некачественная продукция (внешний брак) подлежит исправлению. В соответствии с Планом счетов [2] затраты на исправление внешнего брака подлежат учету на счете 28 «Брак в производстве». Однако в соответствии с принципом единства оценки [15], исправление внешнего брака следует учитывать отдельно от брака, выявленного в ходе производственного процесса. Поэтому затраты на исправление возвращенной бракованной готовой продукции предлагается учитывать непосредственно на счете «Готовая продукция», субсчете «Несоответствия» по соответствующим номенклатурам и статьям затрат.

Если возвращенная готовая продукция подлежит утилизации, то затраты на утилизацию учитываются по дебету счета «Готовая продукция», субсчету «Несоответствия». Взамен несоответствующей готовой продукции поставщик может отгрузить новую партию или вернуть деньги покупателю. В первом случае делается записи по реализации готовой продукции в обычном порядке; во втором случае делается запись по дебету счета «Расчеты с покупателями», субсчет «Расчеты по претензиям» и кредиту счетов учета денежных средств. Одновременно на забалансовом счете «Безвозвратные потери от нарушения качества» выявляется сумма недополученной (потерянной) прибыли. Эта сумма должна учитываться при оценке эффективности всей системы тотального менеджмента качества.

Пример 2 (продолжение примера 1)

В учете у поставщика отражаются следующие записи (табл. 3).

Таблица 3

ЖУРНАЛ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Начислен доход за реализацию пиломатериала 1 категории	Дт 62 субсчет «Задолженность покупателей». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	Дт 62 субсчет «Расчеты по продажам». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	700 000 (350 куб. м * 2.000 руб.)
	Кт 90 субсчет «Продажи». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	Кт 90 субсчет «Продажи». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	700 000

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Списана себестоимость пиломатериала 1 категории	Дт 90 субсчет «Себестоимость». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	Дт 90 субсчет «Себестоимость». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	420 000 (350 куб. м * 1.200 руб.)
	Кт 43 Номенклатура – пиломатериал 1-й категории. Подразделение – склад №1	Кт 43 субсчет «По документам». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории. Подразделение – склад №1;	420 000
Сторнирован доход от реализации некачественного пиломатериала	Дт 62 субсчет «Задолженность покупателей». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	Дт 62 субсчет «Расчеты по продажам». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	-100 000 (50 куб. м * 2.000 руб.)
	Кт 90 субсчет «Продажи». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	Кт 90 субсчет «Продажи». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	-100 000
Сторнирована себестоимость реализованного некачественного пиломатериала	Дт 90 субсчет «Себестоимость». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	Дт 90 субсчет «Себестоимость». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории	-60 000 (50 куб. м * 1.200 руб.)
	Кт 43 Номенклатура – пиломатериал 1-й категории. Подразделение – склад №1	Кт 43 субсчет «По документам». Номенклатура – пиломатериал 1-й категории. Подразделение – склад №1	-60 000
	-	Дт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Склад Покупателя. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – не заполняется.	60 000
	-	Кт 43 субсчет «По документам». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Склад №1	60 000
Возвращенная готовая продукция передана в цех	-	Дт 43 субсчет «Несоответствия» Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Цех. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – не заполняется;	60 000
	-	Кт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Склад покупателя. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – не заполняется	60 000
Начислены затраты по исправлению внешнего брака	Дт 28	Дт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Цех. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – материалы, заработная плата и др.	12 000
	Кт 10, 70, 69 и др.	Кт 10, 70, 69 и др.	12 000
Начислены затраты Покупателя по возврату пиломатериала, несоответствующего качества	Дт 91 субсчет «Прочие расходы» Статья затрат – убытки от возврата	Дт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – не заполняется. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – затраты Покупателя	66 571
	Кт 76 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	Кт 62 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	66 571

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Начислены штрафные санкции за нарушение условий	Дт 91 субсчет «Прочие расходы». Статья затрат – штрафные санкции	Дт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – не заполняется. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – штрафные санкции	10 000
	Кт 76 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	Кт 62 субсчет «Расчеты по претензиям». Контрагент – Покупатель. Договор – Договор поставки	10 000
Признаны убытки от возврата проданной готовой продукции	-	Дт 91 субсчет «Прочие расходы». Статья затрат – затраты покупателя.	66 571
	-	Дт 91 субсчет «Прочие расходы». Статья затрат – штрафные санкции	10 000
	-	Кт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – не заполняется. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – затраты Покупателя штрафные санкции	76 571
Признана недополученная прибыль в связи с отказом покупателя от новой поставки	-	Дт забалансовый счет	40 000 (100 000 – 60 000)

Анализ объекта «Качество» – совокупных затрат на качество – осуществляется через отчет по элементу «Качество» (табл. 4).

Таблица 4

ОТЧЕТ ПО ЭЛЕМЕНТУ «КАЧЕСТВО» ПО НОМЕНКЛАТУРЕ «ПИЛОМАТЕРИАЛ 1-й КАТЕГОРИИ»

Синтетический счет/субсчет/аналитический счет	Сумма
Дт 43. Субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – Цех. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – материалы, заработная плата и др.	12 000
Дт 43. Субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – не заполняется. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – затраты Покупателя	66 571
Дт 43 субсчет «Несоответствия». Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории. Подразделение – не заполняется. Несоответствия – Несоответствие 1-й категории. Причина несоответствий – Оборудование. Статьи затрат – штрафные санкции	10 000
Дт забалансовый счет. Номенклатура – Пиломатериал 1-й категории	40 000
Итого	128 571

При определении оптимального уровня качества следует, по нашему мнению, учитывать затраты в сумме 88 571 руб., т.е. без учета недополученной прибыли (128 571 – 40 000). Однако сумма недополученной прибыли может быть принята во внимание, когда планируются усовершенствование производства инвестиционного характера или анализируется функциональность всей системы контроля качества.

При использовании традиционной методики сумма затрат на качество не может быть идентифицирована относительно возвращенной партии номенклатуры: счета «Прочие доходы и расходы», «Брак в производстве» и «Готовая продукция» имеют различную аналитику. Сумма фактических затрат на качество может быть рассчитана только внесистемно, что снижает ее достоверность.

Методы учета доходов и расходов на послепродажное обслуживание

Принципы тотального менеджмента качества требуют такого же пристального внимания к затратам на послепродажное обслуживание как и к затратам на проектные разработки и производство. Послепродажное обслуживание в системе тотального менеджмента качества, как и любое качество, должно быть прибыльным.

Рентабельность послепродажного обслуживания достигается путем контроля фактических доходов и расходов, относящихся к одной номенклатуре готовой продукции (или группе номенклатур, виду деятельности – в зависимости от глубины изучения качества).

Информация о фактических затратах на послепродажное обслуживание используется для:

- выявления наиболее «слабых» звеньев проектных разработок и производственного процесса;
- установления цены продажи, которая напрямую зависит от количества выявленных дефектов в ходе эксплуатации, затрат на их устранение и срока послепродажного обслуживания [8, с. 102].

Следовательно, гармонизированная учетная система должна обеспечить менеджмент исчерпывающей информацией об «истории дефектов» каждой номенклатуры в ходе ее последующей эксплуатации. Рассмотрим, как отражаются доходы и расходы, связанные с послепродажным обслуживанием, в бухгалтерской (финансовой) отчетности для того, чтобы оценить возможность создания гармонизированной методологии учета качества.

В соответствии с действующей методикой учета доходов и расходов, принятой в отечественной практике, доходы от реализации продукции признаются единовременными

менно в момент перехода права собственности; сумма дохода, приходящаяся на послепродажное обслуживание, отдельно на счетах синтетического учета не формируется [3, п.6]. Расходы на послепродажное обслуживание отражаются в виде оценочного обязательства на начало года по кредиту синтетического счета «Резервы предстоящих расходов» (96) в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и продажу.

В течение отчетного года оценочное обязательство списывается в сумме фактически понесенных затрат, связанных с исполнением обязательства по дебету счета «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счетов учета затрат [2]. Если срок обязательств, в отношении которых признается оценочное обязательство, превышает 12 месяцев после отчетной даты, то сумма резерва подлежит обязательному дисконтированию; если срок обязательства составляет менее 12 месяцев, то дисконтирование применяется по усмотрению организации.

Из приведенных положений следует, что:

- в бухгалтерском учете и финансовой отчетности не формируются доходы от осуществления послепродажного обслуживания;
- в бухгалтерском учете (как в целостной системе) не соблюдается принцип соответствия доходов и расходов: доходы признаются в момент продажи, а расходы в начале отчетного периода, причем в сумме, которая определяется расчетным (субъективным) путем и может быть дисконтирована.

В международных стандартах финансовой отчетности доход от гарантийного обслуживания признается отдельно от дохода от реализации продукции. Однако сумма дохода начисляется, как правило, линейным методом, в течение срока действия обязательства, связанных с послепродажным обслуживанием. Сумма дохода, которая признается постепенно, в момент наступления соответствующих отчетных периодов, не подлежит дисконтированию [4, п. 13, 19, 25].

Методика признания расходов на послепродажное обслуживание аналогична российской практике. На начало отчетного периода начисляется сумма оценочного обязательства, которая может быть дисконтирована [5, п. 39, 45-47]. Впоследствии обязательство уменьшается на сумму фактически произведенных затрат.

Как следует из приведенных положений:

- в бухгалтерской финансовой отчетности информация о выручке от послепродажного обслуживания признается отдельно от выручки, связанной с продажами;
- в бухгалтерской финансовой отчетности (как взаимосвязанной информации) не соблюдается принцип соответствия доходов и расходов: выручка признается равномерно, начиная с момента продажи до окончания срока послепродажного обслуживания, расходы признаются единовременно на начало отчетного периода, сумма расходов может дисконтироваться.

Мы вынуждены констатировать, что отчетная информация, составленная по правилам РСБУ и МСФО, имеет недостаточный характер как для целей управления качеством, так и для целей оценки финансового состояния организации, прежде всего, за счет:

- несоблюдения принципа соответствия доходов и расходов;
- признания в составе текущих расходов отчетного периода прогнозных значений будущих затрат;
- формирования в составе кредиторской задолженности суммы оценочного обязательства, которое приведет к выбытию экономических выгод в неопределенном периоде и в неопределенной сумме.

Несопоставимость доходов и расходов можно объяснить тем, что начисленные доходы относятся к товарам,

которые продаются в отчетном периоде, а расчет оценочных обязательств осуществляется на основе прогнозной оценки возникновения дефектов в товарах, которые реализованы в прошлом, что и привело к возникновению у организации обязательств по гарантийному ремонту. Однако такая трактовка лишней раз подтверждает невозможность использования отчетности для принятия каких-либо управленческих и инвестиционных решений, поскольку, как мы говорили выше, современная философия менеджмента любые решения рассматривает, прежде всего, с точки зрения качества и прибыли.

Следовательно, в первую очередь, необходимо обеспечить сопоставление доходов и расходов на послепродажное обслуживание, а во вторую – сформировать достоверные данные о рентабельности этого вида деятельности. Методологически эти две задачи взаимосвязаны: если обеспечить соответствие доходов и расходов, то можно рассчитать и рентабельность.

Для формирования достоверной информации о доходах следует принимать во внимание то факт, что при реализации товаров с послепродажным сроком обслуживания деньги (выручка) поступают сразу, а условия возникновения затрат являются неопределенными как по времени, так и по суммовому значению. При таких обстоятельствах, выручка, полученная раньше, чем возникли расходы, к ней относящиеся, более всего подходит под определение доходов будущих периодов. По определению Соколова Я.В. «доходы будущих периодов – это уже полученные активы, в большинстве случаев деньги, но согласно принципу сопоставимости их надлежит сравнить с теми расходами, которые к этим доходам относятся» [14, с. 139]. На момент реализации предлагается доход, приходящийся на оказание услуг по гарантийному обслуживанию, отражать по кредиту синтетического счета 98 «Доходы будущих периодов».

При наступлении обстоятельств, требующих исполнения обязательств по гарантийному обслуживанию, сумма дохода признается в составе выручки на счете «Продажи» (90). Затраты на гарантийное обслуживание в пределах и сверх норм предлагается отражать на отдельном синтетическом счете, т.к. эти затраты не связаны напрямую с производством в отчетном периоде. Для этого предлагается использовать новый синтетический счет «Затраты на гарантийное обслуживание» (47). На счете «Затраты на послепродажное обслуживание» (47) накапливаются фактические затраты, связанные с устранением дефекта. Сумма затрат списывается в дебет счета «Продажи».

Учет на счетах «Продажи» и «Затраты на послепродажное обслуживание» ведется по номенклатурно, если организация намерена отслеживать затраты на качество по каждой единице готового изделия.

С точки зрения управления качеством на счете 90 «Продажи» формируется приемлемая информация для анализа рентабельности и установления цен на послепродажное обслуживание. Однако с точки зрения анализа финансового состояния организации в балансе отсутствует информация, относящаяся к получению доходов будущих периодов. Это приводит к завышению доходов и нарушает требование осмотрительности, представляемое к финансовой отчетности российскими и международными стандартами.

Следовательно, на момент признания доходов будущих периодов необходимо признать расходы, к ним

относящиеся. Указанные расходы имеют прогнозное, вероятностное значение.

Таблица 5

МЕТОДИКА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НА ПОСЛЕПРОДАЖНОЕ ОБСЛУЖИВАНИЕ

Дебет счета	Кредит счета	Содержание операции
В отчетном периоде реализации товаров с гарантийным сроком обслуживания:		
62 «Расчеты с покупателями» субсчет «Доходы от продаж»	Кт 90 «Продажи»	Начислена выручка от реализации товаров
62 «Расчеты с покупателями» субсчет «Доходы от реализации услуг послепродажного обслуживания»	Кт 98 «Доходы будущих периодов»	Начислены доходы будущих периодов, относящиеся к оказанию услуг послепродажного обслуживания
Дт 97 «Расходы будущих периодов»	Кт 96 «Резервы предстоящих и платежей»	Признано оценочное обязательство в части расходов на послепродажное обслуживание, относящихся к проданным товарам
51 «Расчетный счет»	Кт 62 «Расчеты с покупателями», субсчет «Доходы от продаж», «Доходы от реализации услуг послепродажного обслуживания»	Поступила выручка
В отчетном периоде предъявления Покупателем дефектов, подлежащих исправлению в соответствии с условиями послепродажного обслуживания:		
Дт 98 «Доходы будущих периодов»	Кт 90 «Продажи», субсчет «Доходы от реализации услуг послепродажного обслуживания»	Признана выручка от реализации услуг послепродажного обслуживания
Дт 47 «Затраты на послепродажное обслуживание»	Кт 10,70, 69, 23 и т.д.	Признаны затраты на послепродажное обслуживание
Дт 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость услуг послепродажного обслуживания»	Кт 47 «Затраты на послепродажное обслуживание»	Признаны расходы отчетного периода
Дт 97 «Расходы будущих периодов»	Кт 96 «Резервы предстоящих и платежей»	Сторнировано оценочное обязательство в части расходов на послепродажное обслуживание, признанных в отчетном периоде

Поэтому, по нашему мнению, мы не имеем достаточных оснований, включать указанные оценки в расходы отчетного периода и тем самым нарушать принципы процессного управления и калькулирования.

Начисление оценочного обязательства в момент признания доходов будущих периодов следует осуществлять за счет расходов будущих периодов, т.е. проводкой по дебету счета «Расходы будущих периодов» (97) и кредиту счета «Резервы будущих расходов» (96). Эта запись будет демонстрировать, что доходам будущих периодов соответствуют расходы будущих периодов, в случае признания которых произойдет выбытие экономических выгод.

При анализе текущей платежеспособности организации статьи «Расходы будущих периодов» и соответствующие им «Оценочные обязательства» могут исключаться, так как эта информация имеет исключительно прогнозную (субъективную) оценку. Аналогичное мнение изложено в статье Пятова М.Л. [11, с. 35].

Предложенная методика основывается на идее разобщения информации, относящейся, к свершившимся и прогнозным фактам хозяйственной жизни. Идея разобщения, выдвинутая нами, позволяет:

- оценить результаты финансовой деятельности на основании фактических данных, которые не могут быть завуалированы путем создания возможных оценочных обязательств;
- предугадывать экономическое состояние компании в будущем;
- отслеживать тенденции в изменении прогнозных значений в активах и обязательствах. Абсолютные значения в силу своей субъективности могут быть весьма обманчивыми, в то время как тенденции или их отсутствие могут свидетельствовать о постоянстве того или иного экономического явления в жизни субъекта. Так, увеличение прогнозных значений, связанных с послепродажным обслуживанием, является сигналом того, что либо качество

снижается, либо увеличивается срок послепродажного обслуживания.

Предложенную методику учета можно представить в виде следующей схемы (табл. 5).

Если на счетах «Расходы будущих периодов» и «Доходы будущих периодов» учет ведется по номенклатурно, то сопоставление оборотов по этим счетам с оборотом по счету «Продажи» выявит отклонение запланированных доходов и расходов от фактических величин.

Относительно дисконтирования, считаем необходимым отметить следующее. При расчете цены за послепродажное обслуживание поставщик должен учитывать срок обслуживания и рыночную процентную ставку. Рост цен (обесценение денег) изначально закладывается в фактической величине признанных доходов будущих периодов и прогнозной величине расходов будущих периодов и оценочных обязательств. Поскольку эти статьи показываются в балансе отдельно от текущей кредиторской и дебиторской задолженности и соответствуют друг другу, то, по нашему мнению, расходы будущих периодов и оценочные обязательства могут не дисконтироваться.

ВЫВОДЫ

Внедрение философии тотального менеджмента качества и принципов учета качества, по нашему мнению, эффективно в случае, если эти принципы оказывают влияние не только на внутреннюю, но и внешнюю (финансовую) отчетность. В противном случае информация, которая интересует инвесторов в первую очередь – конкурентоспособность и тенденции экономического роста организации – остаются за рамками отчетности.

В этой связи при разработке методик учета качества для операций возврата некачественных товаров и послепродажного обслуживания мы учитывали требования, предъявляемые к финансовой отчетности.

Проведенное автором исследование доказало, что принципы учета качества не только не противоречат принципам со-

ставления финансовой отчетности, но и способствуют улучшению ее качественных характеристик. Так, методология гармонизации принципов управления, учета и формирования финансовой отчетности обеспечили следующее.

1. Достоверность информации о затратах по возврату товаров, которые в конечном итоге исключаются из активов (материальных запасов). В финансовой отчетности информация о таких затратах, накопленная по субсчетам «Несоответствия», может отражаться отдельно и служить ориентиром в оценке внешними инвесторами эффективности управления качеством.
2. Соответствие доходов и расходов по услугам послепродажного обслуживания. Финансовая отчетность в этом случае не только реально отражает финансовые результаты деятельности организации, но и может служить основой ценообразования и управления бизнес-процессом «Продажи».
3. Преднамеренное обособление доходов и расходов будущих периодов и оценочных обязательств, связанных с послепродажным обслуживанием. Указанные прогнозные величины не влияют на оценку финансового состояния субъекта на отчетную дату, но могут быть учтены при прогнозировании его будущего.

В завершении отметим, что предложенная нами методика может применяться уже сегодня.

Так, предложения по учету возвратов позволили сформировать детализированную информацию для управления качеством, однако они не нарушили принципов составления финансовой отчетности: убытки от возврата в конечном итоге сформировались у поставщика, что соответствует и юридическому и экономическому содержанию операции возврата.

Что касается методики учета послепродажного обслуживания, то для ее внедрения в отечественной практике в договорах на продажу достаточно отдельно отразить цену продаж и цену гарантийного обслуживания. Этого будет достаточно, чтобы соблюдать принцип признания выручки, зафиксированный в п. 6.1 ПБУ 9/99 «Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации» [3].

Признание оценочных обязательств, как мы говорили, носит субъективный характер. Поэтому при достаточном обосновании прогнозных значений расходов будущих периодов и оценочных обязательств и раскрытии этой информации в учетной политике, отчетность, по нашему мнению, будет достоверной. Для достоверности международной отчетности, организации, по нашему мнению, придется расходы, относящиеся к оценочным обязательствам, показывать в текущих расходах. Однако в этом случае для таких затрат может быть выделен отдельный субсчет.

Литература

1. ГОСТ ISO 9001-2011. Межгосударственный стандарт. Системы менеджмента качества. Требования. [Электронный ресурс] : утв. приказом Федер. агентства по техническому регулированию и метрологии от 22 дек. 2011 г. №1575-ст. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н (с изм. и доп.) // Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Доходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Выручка [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 18 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
5. Резервы, условные обязательства и условные активы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 37 : утв. приказом М-ва финансов РФ от

25 нояб. 2011 г. №160. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

6. О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 26 дек. 2011 г. №1137 (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
7. Захарьин В.Р. Бухгалтерский и налоговый учет операций по возврату товаров [Текст] / В.Р. Захарьин // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2012. – №11, 12.
8. Исикавы К. Японские методы управления качеством [Текст] : сокр. пер. с англ. / К. Исикавы ; науч. ред. и авт. предисл. А.В. Гличев. – М. : Экономика, 1988. – 215 с.
9. Копаев Д.В. Возврат товаров: учет и налогообложение [Текст] / Д.В. Копаев // Налоговый вестник. – 2009. – №7.
10. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
11. Пятов М.Л. Анализ платежеспособности фирмы: такой разный коэффициент быстрой ликвидности [Текст] / М.Л. Пятов // Бух. 1С. – 2013. – №12.
12. Семенихин В.В. Торговля: возврат некачественного товара у продавца. Торговля: возврат некачественного товара у покупателя [Текст] / В.В. Семенихин // Налоги. – 2011. – №23, 41.
13. Скоун Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля [Текст] / Тони Скоун. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 2003. – 105 с.
14. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет – веселая наука [Текст] : сб. ст. – М. : 1С-Паблишинг, 2011. – 638 с. : ил.
15. Ульянова Н.В. Взаимосвязь оценок незавершенного производства и нефинансовых оборотных активов: анализ и совершенствование метода оценок [Текст] / Н.В. Ульянова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №1.
16. Хорнгрен Ч. и др. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1007 с.
17. Шеремет А.Д. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2000. – 274 с.

Ключевые слова

Концепция тотального менеджмента качества; несоответствия; управление качеством; возврат некачественных товаров; затраты на гарантийное обслуживание; послепродажное обслуживание; доходы будущих периодов; расходы будущих периодов; соответствие доходов и расходов; оценочные обязательства; принцип осмотрительности.

Ульянова Наталья Васильевна

РЕЦЕНЗИЯ

В представленной публикации автор раскрывает основные принципы учета качества в соответствии с философией тотального менеджмента качества и формирует практические рекомендации по учету и оценке качества при осуществлении процессов закупок, продаж и послепродажного обслуживания. В научных исследованиях этим вопросам не уделяется достаточного внимания, что приводит к формализации процесса управления качеством. Проведенное исследование актуально и своевременно.

Несомненную научную новизну представляет идея автора о гармонизации методологии управления, учета и раскрытия информации о качестве в финансовой отчетности. На основе этой идеи автор системно и последовательно разрабатывает методики учета и оценки несоответствий. В результате формируется детальная управленческая информация об «истории дефектов», которая логично вписывается в финансовую отчетность, значительно улучшая ее качественные характеристики.

Публикация содержит практические примеры, которые раскрывают преимущества предложенных автором принципов и методов учета качества.

В целом публикация Ульяновой Н.В. отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам, и рекомендуется для опубликования в научном журнале.

*Чая В.Т., д.э.н., г.н.с., проф. кафедры учета, анализа и аудита
Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова,
академик РАЕН*

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)