

2.13. МЕТОДЫ УЧЕТА КАЧЕСТВА: ОЦЕНКА И УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ НЕСООТВЕТСТВИЙ

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

Экономический факультет Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова

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

Представленная публикация раскрывает проблемы внедрения концепции тотального менеджмента качества в учетную систему экономического субъекта.

Автор рассматривает методы оценки и учета производственных дефектов (брака, отходов, технологических потерь), анализирует их отличия от совместно полученных (побочных) продуктов, обосновывает принципы учета и оценки производственных несоответствий согласно системе тотального менеджмента качества.

На практическом примере автор демонстрирует новые методы учета и оценки затрат на качество и показывает их преимущества по сравнению с ныне действующей нормативной методикой учета качества в производстве.

ВВЕДЕНИЕ

Исследование качества как оценочной категории готового изделия было заложено Фредериком Тейлором в начале прошлого столетия [7, с. 49-51]. В тот период контроль качества символизировался исключительно с контролем процесса производства. Сегодня, в условиях повсеместного распространения системы тотального менеджмента качества (*TQM*), доказано, что качество необходимо планировать на стадии проектных разработок, а начинать контролировать на выходе у поставщика. Тем не менее, внедрение новой философии менеджмента требует, в первую очередь, детального изучения качества на уровне собственного производства.

Почти за вековую историю исследования качества предложено множество методик по оценке и учету производственных несоответствий. В иностранных источниках не сформировалось единого подхода к оценке производственных несоответствий, т.к. эти вопросы относятся к сфере управленческого учета [4, с. 208-221, 10, с. 641-665, с 766].

В Российской Федерации в последние десятилетия, в связи с принятием стандартов качества серии ISO 9000, наблюдается активный интерес к вопросам качества. Однако многие специалисты продолжают исследование проблем оценки и учета несоответствий в ключе методических указаний по учету и калькулированию затрат, разработанных для различных отраслей хозяйствования еще в период социалистической или переходной экономики [6, с. 27, 32; 9, с. 183-197].

Очевидно, что проблемы оценки и учета качества в свете последних достижений системы тотального менеджмента качества требуют немедленной актуализации.

Цель настоящей публикации – рассмотреть действующий порядок оценки и учета производственных несоответствий и адаптировать его к требованиям системы тотального менеджмента качества.

Поставленная цель предопределила решение следующих задач:

- анализ методов калькулирования комплексных затрат и обоснование принципа единства первоначальной оценки производственных несоответствий;
- анализ методов оценки и учета несоответствий, применяемых в отечественной практике, и разработка предложений по их совершенствованию;
- разработка рекомендаций по раскрытию информации о производственных несоответствиях в финансовой отчетности.

Калькулирование комплексных затрат и принцип единства первоначальной оценки производственных несоответствий

Все виды производственных несоответствий (отходы, брак и потери) являются продуктами, совместно получаемыми с основной готовой продукцией. Действительно, затраты на их получение по всей производственной цепочке до точки раздела являются совместными с затратами на выпуск готовой продукции. Точкой раздела в данном случае является стадия (передел), на котором фиксируется выход производственных несоответствий и нецелесообразность (невозможность) их дальнейшей обработки.

Основное отличие производственных несоответствий от совместно получаемых продуктов заключается только в том, что совместно получаемые продукты являются запланированным результатом производственной деятельности, а несоответствия не планируются, хотя их получение можно прогнозировать.

Получение производственных несоответствий (как совместных продукту) поддается контролю. Так, выпуск брака и возвратных отходов, как правило, зависит от технологии производства и человеческого фактора; выпуск технологических потерь является менее контролируемым на стадии производства, но зато успешно планируется на стадии проектных разработок.

Многие исследователи отмечают важность оценки совместно получаемых продуктов. Так, Палий В.Ф. пишет: «Важным звеном ... является правильная оценка издержек на побочную продукцию. Иногда их очень трудно или невозможно оценить...В таком случае прибегают к условной оценке. Часто используют оценку побочной продукции по ее рыночной стоимости. И то и другое не позволяет достоверно исчислить себестоимость основной продукции. Такую оценку побочной продукции следует применять при условии, если доля побочной продукции незначительна» [6, с. 76-77].

Действительно, применение в учетной системе двух различных методов оценки – себестоимости по историческим ценам и несоответствий по рыночным ценам - неминуемо приведет к некорректности определения себестоимости: первоначальная стоимость сырья, относящаяся к выпуску готовой продукции, уменьшается на рыночную стоимость сырья, приходящегося на дефекты. При росте цен себестоимость качественных изделий всегда будет занижена относительно производственных несоответствий.

В работе Хорнгрена Ч., Фостера Дж., Датара Ш. предлагаются следующие методы оценки совместно получаемых продуктов:

- на основании выручки (метод реализационной стоимости в точке раздела, метод ожидаемой чистой реализационной стоимости, метод фиксированного процента валовой прибыли);
- на основании измеримых натуральных данных (вес или объем) [10, с. 643-658].

Методы, основанные на получении выручки, в данном случае неуместны, т.к. выпуск производственных несоответствий не нацелен на получение выручки. Следовательно, производственные дефекты должны оцениваться на основании каких-либо натуральных измерителей.

Основной вопрос заключается в том, будут ли натуральные измерители оцениваться только по отдель-

ным статьям затрат (например, по сырью) или по статьям затрат, которые участвуют в оценке незавершенного производства и готовой продукции.

Ранее мы отмечали, что оценка незавершенного производства должна быть логически увязана с оценкой готовой продукции [8]. Поскольку производственные несоответствия являются фактически совместно получаемым продуктом на какой-либо стадии незавершенного производства, то их следовало бы оценивать наравне с незавершенным производством. Применение принципа единства оценки относительно всех объектов незавершенного производства позволяет получить их реальную фактическую себестоимость.

Исключение в данном случае необходимо сделать только для технологических потерь. Как мы говорили, их выпуск практически не контролируется на стадии производства, поэтому технологические потери закладываются в спецификации (нормы) расхода сырья. По мнению исследователей управленческого учета технологические отходы (если они могут быть измерены) должны оцениваться по первоначальной нулевой оценке [4, с. 220].

Рассмотрим, какие методы оценки и учета применяются к производственным несоответствиям в отечественной практике.

Методы оценки и учета производственных несоответствий и их совершенствование

В соответствии с уже упомянутыми методическими указаниями [1, 2] к отходам относится часть сырья и основных материалов, потерявшая в процессе переработки полностью или частично качества исходных материалов. От брака отходы отличаются тем, что исправление брака может привести к получению готовой продукции, а отходы довести до состояния готовой продукции нельзя, их можно только переработать как сырье или продать.

Отходы подразделяются на оборотные и возвратные:

- К оборотным относятся отходы, получаемые и потребляемые внутри цеха (передела). Оборотные отходы отражаются в учете лишь в части изменения их остатков в производстве на начало и конец месяца; потребленные отходы в количествах, равных полученным, как внутренний оборот, исключаются и в учете не отражаются.
- К возвратным относятся отходы, передаваемые в другие цеха (переделы) для выработки новой продукции или не используемые в основном производстве и реализуемые на сторону.

В нормативных документах установлены следующие методы оценки отходов:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть использованы, но с повышенными затратами или пониженным выходом готовой продукции;
- по действующим ценам на отходы за вычетом расходов на их сбор и обработку, если отходы идут в переработку внутри предприятия или сдаются на сторону;
- по полной цене исходного материального ресурса, если отходы реализуются на сторону для использования в качестве полноценного ресурса.

Непризнание оборотных отходов, равно как и оценка отходов по цене не выше нормального исходного материального ресурса, противоречит философии тотального менеджмента качества, принципам непрерывной регистрации несоответствий и единства оценки фактов хозяйственной деятельности, что не позволяет управлять качеством и себестоимостью.

Повторное использование возвратных отходов в производстве даже в пределах одного цеха оказывает непосредственное влияние на нормы списания других материалов, следовательно, состав незавершенного производства, себестоимость и качество готовой продукции.

В этой связи все отходы следует признать возвратными, независимо от места и времени их дальнейшего использования.

Для их учета предлагается использовать синтетический счет «Несоответствия в производстве» (аналог счета «Брак в производстве» (28)), субсчет «Возвратные отходы». В развитие этого субсчета открываются аналитические счета:

- номенклатура;
- подразделение;
- несоответствия;
- причины несоответствий;
- статьи затрат.

Оценка возвратных отходов должна осуществляться в соответствии с принципом единства оценки незавершенного производства.

Если незавершенное производство оценивается по полной производственной себестоимости, то и оценка возвратных отходов включает затраты на содержание обслуживающих и вспомогательных производств и общепроизводственных подразделений. В данном случае оценка возвратных отходов определяется так же, как и оценка полуфабрикатов. Процент готовности определяется в зависимости от передела, на котором возникли возвратные отходы. Оценка по стоимости исходного сырья или стоимости исходного сырья и прямым производственным затратам на труд уместна только в случае, если используется метод калькулирования директ-костинг.

Производственные потери возникают в силу технологии производства, и, как правило, включаются в нормы расходования исходного сырья и материалов. По этой причине они не подлежат системному учету. Так, в вышеупомянутых методических указаниях установлено: отходы, которые не используются на предприятии и не реализуются на сторону, а также безвозвратные потери не оцениваются, а учитываются лишь количественно, на забалансовых счетах учета. На основании данных количественного учета и нормирования технологических потерь корректируется фактический расход материальных ресурсов [1, 2].

Совершенно очевидно, что снижение технологических потерь – безвозвратных отходов – является одним из способов снижения себестоимости при одновременном сохранении уровня качества. Получение технологических потерь напрямую связано с нормами расходования сырья, качеством и себестоимостью готовой продукции.

Меры по снижению технологических потерь могут разрабатываться как на стадии проектировки нового вида продукции, так и на стадии его производства. Поэтому выработка технологических потерь должна отражаться в бухгалтерском учете непрерывно.

Для этого учет технологических потерь предлагается вести на синтетическом счете «Несоответствия в производстве» (28), субсчет «Технологические потери». В развитие этого субсчета открываются аналитические счета «Номенклатура», «Подразделение», «Несоответствия», «Причины несоответствий», «Статьи затрат».

По дебету счета «Технологические потери» в корреспонденции со счетами учета затрат (вспомогатель-

ными регистрами по учету сырья и материалов) формируется запись в количественном выражении по оприходованию безвозвратных потерь.

При хранении, реализации или утилизации безвозвратных потерь по дебету указанного счета отражаются соответствующие затраты. Таким образом, формируется накопленная стоимость, которая впоследствии позволит оценить реальные потери от безвозвратных отходов.

Браком считается продукция или полуфабрикаты, которые не соответствуют внутрифирменным стандартам качества, а также затраты на исправление брака.

В отечественной практике учета брак подразделяется на:

- внутренний и внешний (внешний брак выявляется покупателями);
- неисправимый (окончательный) и исправимый (окончательным браком считается продукция, имеющая такие дефекты, исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно);
- нормативный и сверхнормативный.

В соответствии с методическими указаниями [1, 2] брак в пределах нормы на счетах учета обособленно не учитывается и включается в себестоимость готовой продукции по соответствующим статьям затрат. Брак сверх норм учитывается обособленно на счете «Брак в производстве» (28).

Оценка брака независимо от того, является ли он внутренним или внешним, производится по фактической или плановой производственной себестоимости готовой продукции за вычетом возвращенных сырья и полуфабрикатов по цене возможного использования. Оценка исправимого брака дополнительно увеличивается на затраты, связанные с его исправлением, включая косвенные общецеховые затраты и затраты обслуживающих и вспомогательных подразделений [1, 2].

Видимо, такой подход к оценке брака обусловлен следующими причинами.

- Во-первых, значительное повышение стоимости брака по сравнению с отходами мотивирует рабочих к изысканию любых способов переработки отходов и выпуску продукции, удовлетворяющей стандартам качества.
- Во-вторых, брак, как правило, выявлялся на стадии приемки готовой продукции.

Следует отметить, что еще в 1960-х гг. концепция комплексного управления качеством (*ТОС*), выдвинутая А. Файгенбаумом, предполагала, что качество следует планировать и контролировать, начиная с более ранних стадий производства [11].

Современные исследователи управления качеством приходят к выводу, что контроль качества выгодно проводить в середине производственного цикла, т.к. в этом случае контролю подвергается максимально большое количество номенклатур, в том числе и тех, которые не закончены обработкой. [10, с. 773-775]. Кроме того, такой подход, очевидно снижает стоимость выявленного брака и затрат на его устранение.

В свете современных концепций управления качеством под термином брак следует понимать не только готовую продукцию и полуфабрикаты, но и любые объекты незавершенного производства, по которым выявлено несоответствие стандартам качества и возможность устранения этого несоответствия за счет дополнительных затрат.

Что касается признания и оценки брака, то здесь следует применять предложенные выше принципы учета качества.

- Во-первых, требуется непрерывная регистрация фактов брака независимо от выработки брака в пределах или свыше нормы. «Товары, которые были подвергнуты пере-

делке, условно годные товары или подогнанные товары – все это также дефектная продукция... Для превращения их в готовую продукцию необходимы дополнительные трудозатраты. Поэтому они также должны быть причислены к дефектным изделиям» [5, с. 68].

- Во-вторых, пока затраты на брак в пределах нормы распределяются на незавершенное производство, оценка выпущенной готовой продукции будет всегда необоснованно завышаться.

Поэтому для учета брака на счете «Несоответствия в производстве» (28) предлагается открыть два субсчета – «Окончательный брак» и «Исправимый брак». В развитие этих субсчетов формируются аналитические счета:

- номенклатура;
- партия;
- подразделение;
- несоответствия;
- причины несоответствий;
- статьи затрат.

Готовая продукция или полуфабрикаты, полученные после исправления брака, приходятся соответственно в дебет счетов «Готовая продукция»(43) или «Полуфабрикаты»(21) в корреспонденции с кредитом счета «Несоответствия в производстве», субсчета «Исправимый брак». Эти записи позволят получить достоверную информацию о количестве исправленного брака и его себестоимости.

Себестоимость окончательного брака подлежит первоначально признанию на счете «Несоответствия в производстве», субсчете «Окончательный брак», а затем списывается на счет прибылей и убытков за вычетом сумм, удержанных с виновных лиц, и стоимости возвращенных сырья и материалов.

Рассмотрим применение предложенных нами нововведений на примере.

Пример

Производство паркетных изделий включает (укрупнено) следующие стадии производственной обработки:

- раскрой пиломатериала;
- сушка обрезной доски;
- торцовка заготовок;
- сращивание заготовок;
- шлифовка и нанесение лака.

В процессе производства образуются следующие отходы:

- возвратные отходы в виде кусковых отходов (норма до 30% от объема используемого сырья); образуются на стадии раскроя пиломатериала; впоследствии используются при производстве новой партии более дешевого паркета с пониженным выходом готовой продукции;
- возвратные отходы в виде опилок и стружки (норма до 23% от объема используемого сырья); образуются на стадиях раскроя, торцевания и шлифовки; впоследствии реализуются на сторону по цене возможной реализации;
- технологические потери в виде шлифовальной пыли (норма до 0,8% от объема используемого сырья); образуются на последней стадии производства; в производстве не используется и не реализуется на сторону.

Нормы отходов установлены в соответствии со Сборником удельных показателей образования отходов производства и потребления, утвержденным Государственным комитетом по охране окружающей среды от 7 марта 1999 года.

В журнале учета затрат на производство отражены следующие записи (табл. 1).

Таблица 1

ЖУРНАЛ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма, руб.
Отпущен пиломатериал 300 куб. м * 2 000 руб.	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	600 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы;	600 000
	Кт 10; Номенклатура – Пиломатериал обрезной 1 категории; Подразделение – Склад №1	600 000	Кт 10; Номенклатура – Пиломатериал обрезной 1 категории; Подразделение – Склад №1	600 000
Списаны транспортно-заготовительные затраты / затраты бизнес процесса материально-технического обеспечения	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	150 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	195 429
	Кт 10 субсчет «Транспортно-Заготовительные расходы»; Статьи затрат – Складское хранение	150 000	Кт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения» (включая затраты на содержание отдела закупок и бухгалтера по расчетам с поставщиками); Подразделение – Склад №1	195 429
Отпущен клей и лакокрасочные материалы	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Вспомогательные материалы	55 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Вспомогательные материалы	55 000
	Кт 10; Номенклатура – Клей, лакокрасочные материалы; Подразделение – Склад №2	55 000	Кт 10; Номенклатура – Клей, лакокрасочные материалы; Подразделение – Склад №2	55 000
Начислена заработная плата и социальные отчисления рабочим за выполнение работ на всех стадиях производства	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Оплата труда и социальные отчисления	250 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Оплата труда и социальные отчисления	250 000
	Кт 70, 69	250 000	Кт 70, 69	250 000
Начислена амортизация оборудования	Дт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Амортизация	32 000	Дт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Амортизация	32 000
	Кт 02	32 000	Кт 02	32 000
Начислены коммунальные платежи в цехе	Дт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Коммунальные платежи	50 000	Дт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Коммунальные платежи	50 000
	Кт 60	50 000	Кт 60	50 000
Начислены затраты транспортного цеха	Дт 23; Подразделение – транспортный цех; Статья затрат – ГСМ, оплата труда и социальные отчисления	120 000	Дт 23 Подразделение – транспортный цех; Статья затрат – ГСМ, оплата труда и социальные отчисления	120 000
	Кт 10,70,69	120 000	Кт 10,70,69	120 000
Общехеховые затраты включены в стоимость незавершенного производства	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Общецеховые затраты	82 000; (32 000 + + 50 000)	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Общецеховые затраты	82 000; (32 000 + + 50 000)
	Кт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Амортизация, коммунальные платежи	82 000	Кт 25; Подразделение – Цех; Статья затрат – Амортизация, коммунальные платежи	82 000
Затраты транспортного цеха включены в незавершенное производство	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Затраты транспортного цеха	120 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Затраты транспортного цеха	120 000
	Кт 23 Подразделение – Транспортный цех; Статья затрат – ГСМ, оплата труда и социальные отчисления	120 000	Кт 23 Подразделение – Транспортный цех; Статья затрат – ГСМ, оплата труда и социальные отчисления	120 000

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма, руб.
На стадии раскроя выпущены возвратные отходы – кусковые отходы 105 куб. м (35% * 300 куб. м).	Дт 10; Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех; Возвратные отходы оцениваются по пониженной стоимости основного сырья 1.500 руб./куб. м	157 500 (105 * 1.500)	Дт 28 «Несоответствия в производстве», субсчет «Возвратные отходы» Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех; Несоответствия – Раскрой; Причины несоответствий – Размеры заказа; Статьи Затрат – Основные материалы, затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения, оплата труда, общецеховые затраты, затраты транспортного цеха Кoeffициент готовности для распределения затрат на оплату труда, общецеховых затрат и затрат транспортного цеха – 0,2	368 800 (105 * 2 000 + 195 429 / 300 * 105 + 0,2 * (250 000 + 82 000 + 120 000))
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	157 500	Кт 20 Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы, затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения, оплата труда, общецеховые затраты, затраты транспортного цеха	368 800
Выпущены возвратные отходы – опилки и стружка 60 куб. м (20%*300 куб. м).	Дт 10; Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Возвратные отходы оцениваются по цене возможной реализации 250 руб./ куб. м	15 000 (60 * 250)	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Возвратные отходы» Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Несоответствия – Опилки, стружка, Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – не формируется; Возвратные отходы имеют нулевую оценку, так как являются неконтролируемыми совместно получаемыми продуктами	60 куб. м.
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	15 000	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	60 куб. м.
Выпущена партия паркета 129 куб. м	Дт 43; Номенклатура – паркет; Подразделение – Склад №3	1.084 500 (600 000 + 150 000 + 55 000 + 250 000 + 82 000 + 120 000 – 157 500 – 15 000)	Дт 43; Номенклатура – паркет; Подразделение – Склад №3	933 629 (600 000 + 195.429 + 55 000 + 250 000 + 82 000 + 120 000 – 368.800)
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статьи затрат – основные и вспомогательные материалы, оплата труда и социальные отчисления, общецеховые затраты и затраты транспортного цеха	1 084 500	Кт 20; Подразделение – Цех; Статьи затрат – основные и вспомогательные материалы, оплата труда и социальные отчисления, общецеховые затраты и затраты транспортного цеха	933 629
Признаны технологические потери – шлифовальная пыль 6 куб. м или 2 % от объема использованного сырья (300 – 105 – 60 – 129)	Записи в учетной системе не формируются	-	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Технологические потери» Номенклатура – Шлифовальная пыль Подразделение – Цех; Несоответствия – Шлифовальная пыль, Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – не формируется;	6 куб. м
	-	-	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	6 куб. м

В следующем отчетном периоде организация изготовила вторую партию паркета объемом 147 куб. м., при этом были использованы:

- пиломатериал 100 куб. м с нормальным выходом готовой продукции;
- кусковые отходы 105 куб. м с пониженным выходом готовой продукции (84%).

При производстве готовой продукции образовались следующие отходы:

- кусковые отходы – 15%;
- опилки и стружка – 5%;
- шлифовальная пыль 0,1%.

В журнале учета хозяйственных операций делаются следующие записи (табл. 2).

Таблица 2

ЖУРНАЛ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И НЕСООТВЕТСТВИЯ

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Отпущен пиломатериал 100 куб. м * 1.800 руб.	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	180 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	180 000
	Кт 10; Номенклатура – Пиломатериал обрезной 2 категории; Подразделение – Склад №1	180 000	Кт 10 субсчет «По документам»; Номенклатура – Пиломатериал обрезной 2 категории; Подразделение – Склад №1;	180 000
Отпущены возвратные отходы – кусковые отходы 105 куб. м.	Дт 20 Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	157 500	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	368 800
	Кт 10; Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех	157 500	Кт 28 «Несоответствия в производ- стве», субсчет «Возвратные отходы» Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех; Несоответствия – Раскрой; Причины несоответствий – Размеры заказа; Статьи Затрат – Основные материа- лы, затраты бизнес-процесса матери- ально-технического обеспечения, оплата труда, общецеховые затраты, затраты транспортного цеха	368 800
Отпущен клей и ла- кокрасочные мате- риалы	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Вспомогатель- ные материалы	18 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Вспомогательные ма- териалы	18 000
	Кт 10; Номенклатура – Клей, лакокрас- очные материалы; Подразделение – Склад №2	18 000	Кт 10; Номенклатура – Клей, лакокрасочные материалы; Подразделение – Склад №2	18 000
Начислена заработная плата и социальные отчисления рабочим за выполнение работ на всех стадиях произ- водства	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Оплата труда и социальные отчисления	108 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Оплата труда и соци- альные отчисления	108 000
	Кт 70, 69	108 000	Кт 70, 69	108 000
Общецеховые затра- ты включены в стои- мость незавершен- ного производства	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Общецеховые затраты	60 000	Дт 20 Подразделение – Цех; Статья затрат – Общецеховые затраты	60 000
	Кт 25	60 000	Кт 25	60 000
Затраты транспорт- ного цеха включены в стоимость неза- вершенного произ- водства	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Затраты транс- портного цеха	74 000	Дт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Затраты транспортно- го цеха	74 000
	Кт 23	74 000	Кт 23	74 000
На стадии раскроя выпущены возврат- ные отходы кусковые отходы 31 куб. м (15% * (100 + 105))	Дт 10; Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех; Возвратные отходы оцениваются по пониженной стоимости сырья 1.500 руб. / куб. м	46 500 (31 * 1.500)	Дт 28 «Несоответствия в производ- стве», субсчет «Возвратные отходы» Номенклатура – Кусковые отходы; Подразделение – Цех; Несоответствия – Раскрой; Причины несоответствий – Размеры заказа; Статьи Затрат – Основные материа- лы, оплата труда, общецеховые за- траты, затраты транспортного цеха Коэффициент готовности для распре- деления затрат на оплату труда, об- щецеховых затрат и затрат транс- портного цеха – 0,2	104 200 (31 * 1 800 + 0,2 * (108 000+ 60 000 +74 000))
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные мате- риалы	46 500	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы, затраты бизнес-процесса материаль- но-технического обеспечения, оплата труда, общецеховые затраты, затраты транспортного цеха	104 200

Содержание	Корреспонденция счетов в соответствии с действующей методикой учета	Сумма	Корреспонденция счетов в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Сумма
Выпущены возвратные отходы – опилки и стружка 10 куб. м (5%*(100+105))	Дт 10; Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Возвратные отходы оцениваются по цене возможной реализации 250 руб. / куб. м	2 500 (10 * 250)	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Возвратные отходы»; Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Несоответствия – Опилки, стружка; Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – не формируется; Возвратные отходы имеют нулевую оценку, так как являются неконтролируемыми совместно получаемыми продуктами	10 куб. м.
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	2.500	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	10 куб. м.
Выпущена партия паркета 147 куб. м	Дт 43; Номенклатура – паркет; Подразделение – Склад №3	548 500 (180 000 + + 157.500 + + 18 000 + + 108 000 + + 60 000 + + 74 000 – – 46.500 – – 2.500)	Дт 43; Номенклатура – паркет; Подразделение – Склад №3	704 600 (180 000+368.8 00+18 000+ + 108 000+ + 60 000+ + 74 000 – – 104 200)
	Кт 20; Подразделение – Цех; Статьи затрат – основные и вспомогательные материалы, оплата труда и социальные отчисления, общецеховые затраты и затраты транспортного цеха	548.500	Кт 20; Подразделение – Цех; Статьи затрат – основные и вспомогательные материалы, оплата труда и социальные отчисления, общецеховые затраты и затраты транспортного цеха	704 600
Признаны технологические потери – шлифовальная пыль 0,2 куб. м или 0,1%* от объема используемого сырья	Записи в учетной системе не формируются	-	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Технологические потери»; Номенклатура – Шлифовальная пыль; Подразделение – Цех; Несоответствия – Шлифовальная пыль; Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – не формируется;	0,2 куб. м
	-	-	Кт 20; Подразделение – Цех; Статья затрат – Основные материалы	0,2 куб. м
Отпущена мешкотара для реализации опилок и стружки	Дт 91; Подразделение – Цех; Статья затрат – Вспомогательные материалы	1 500	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Возвратные отходы» Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Несоответствия – Опилки, стружка; Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – Вспомогательные материалы	1 500
	Кт 10; Номенклатура – мешкотара; Подразделение – Склад №2	1 500	Кт 10; Номенклатура – мешкотара; Подразделение – Склад №2	1 500
Распределены затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения в части хранения и реализации опилок и стружек (расчет суммы для упрощения не приводится)	-	-	28 «Несоответствия в производстве» субсчет «Возвратные отходы»; Номенклатура – Опилки, стружка; Подразделение – Цех; Несоответствия – Опилки, стружка; Причины несоответствий – Оборудование; Статьи Затрат – затраты бизнес процесса материально-техническое обеспечение	10 500
	-	-	Кт 10 субсчет «Затраты бизнес-процесса материально-технического обеспечения»; Подразделение – Цех	10 500

Необходимо пояснить, что при оценке кусковых отходов используется цена исходного пиломатериала (1.800 руб. за 1 куб. м), а не кусковых отходов, полученных при производстве первой партии паркета. Та-

кой подход основывается на допущении, что возвратные отходы перерабатываются полностью.

Результаты применения различных принципов оценки несоответствий, выявленных в процессе производства, приведены в табл. 3.

Таблица 3

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ ОЦЕНКИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ВОЗВРАТНЫХ ОТХОДОВ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИХ ПОТЕРЬ

Номенклатура	Кол-во, куб. м.	Оценка в соответствии с действующей методикой учета	Ср. цена за 1 куб. м	Оценка в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	Ср. цена за 1 куб. м
Паркет					
1 партия	129	1.084 500	8.407	933 629	7 237
2 партия	147	548 500	3.731	704 600	4 793
Кусковые отходы					
1 партия	105	157 500	1.500	368 800	3 512
2 партия	31	46 500	1.500	104 200	3 361
Опилки, стружка					
1 партия	60	15 000	250	-	-
2 партия	10	2 500	250	-	-
Шлифовальная пыль					
1 партия	6	-	-	-	-
2 партия	0,2	-	-	-	-

Таблица 4

СРАВНИТЕЛЬНАЯ ТАБЛИЦА СОВОКУПНЫХ ЗАТРАТ НА КАЧЕСТВО

Операция / Статья затрат	Оценка в соответствии с действующей методикой учета		Оценка в соответствии с принципами тотального менеджмента качества	
	Руб.	Куб. м	Руб.	Куб. м
Затраты на переработку кусковых отходов	22 500	15	473 000 (368 800 + 104 200)	136 (105 + 31)
Справочно: перерасход сырья в связи с использованием кусковых отходов	-	-	30.600	17
Выработка опилок и стружки	-	-	-	70 (60 + 10)
Затраты на упаковку опилок и стружки	1 500	-	1 500	-
Затраты на хранение опилок и стружки	-	-	10 500	-
Потери сырья на шлифовальной пыли	-	1,2	-	2,1 (2 + 0,1)
Итого	24 000	16,2	515 600	225,1

Из таблицы 3 очевидно, что при использовании принципов тотального менеджмента качества производство без каких-либо несоответствий дешевле, чем производство с переработкой возвратных отходов, оцененных по фактической цене незавершенного производства. Более того, при варианте 2 хорошо заметно, что в среднем производство возвратных отходов имеет примерно одну и ту же цену (3.512 и 3.361), и сравнимо по себестоимости с производством недорогих видов паркета.

Для анализа совокупных затрат на качество используется отчет по элементу «Качество». Изучение совокупных затрат на качество необходимо для определения оптимального уровня качества и проверки соблюдения процедур, регламентированных стандартами качества. Для составления отчета о совокупных затратах на качество достаточно присвоить статьям затратам, учтенным на субсчетах несоответствий, единый аналитический реквизит: элемент «Качество». Отчет по элементу «Качество» формируется по дебетовым записям по аналитике «Статья затрат» по всем субсчетам несоответствий.

Продолжение примера. Если статьям затрат, отраженным на субсчетах несоответствий присвоен элемент «Качество», то мы получим следующие данные (табл. 3).

При подготовке отчета в соответствии с действующей методикой учета несоответствий мы отразили в таблице только затраты, которые превышают установ-

ленные нормы. Так, возвратные отходы при производстве первой партии паркета превысили норму на 5%, поэтому их количество составило 15 куб. м (300 * 5%), а стоимость 22 500 (15 * 1 500); получение шлифовальной пыли превысил норму на 1,2 куб. м. (2-0,8).

В двух последних колонках показаны фактические затраты на качество с учетом полученных отходов и затрат на их реализацию.

Стоимость перерасхода основного сырья в связи с использованием возвратных отходов рассчитана внесистемно следующим образом:

- 105 куб. м * (100% – 84%) = 17 куб. м – перерасход сырья в связи с тем, возвратные отходы имеют пониженной выход готовой продукции (84%);
- 17 куб. м * 1 800 руб. = 30 600 руб. При расчете стоимости перерасхода мы использовали цену поставщика исходя из допущения, что при производстве второй партии паркета кусковые отходы были переработаны полностью. Поэтому на выпуск готовой продукции объемом 129 куб. м. потребовалось затратить дополнительно 17 куб. м основного сырья.

Очевидно, что принципы тотального менеджмента качества, основанные на непрерывной регистрации всех несоответствий и методологии ABC-калькулирования, представляют более достоверную информацию для управления себестоимостью и достижения оптимального уровня качества.

Раскрытие информации о производственных несоответствиях в финансовой отчетности

Несмотря на то, что получение сертификатов качества семейства серии ISO 9000 всячески афишируется компаниями, ни российские нормативные документы, ни Международные стандарты финансовой отчетности не устанавливают никаких требований относительно формирования и раскрытия информации о затратах на качество в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Это обусловлено тем, что управление качеством и себестоимостью относятся исключительно к внутренней политике экономического субъекта.

С одной стороны, это, действительно, так. Если ввести обязательные положения об оценке затрат на качество для составления финансовой отчетности и в активе баланса в дополнение к статье «Запасы» раскрывать статью «Затраты на качество в незавершенном производстве», это неизбежно приведет к обоснованию таких оценок, которые будут сводить указанные затраты к нулю. Тем самым, компании будут доказывать воплощение в жизнь одной из концепций качества - «система Джит» (ноль запасов, ноль дефектов, ноль отказов).

С другой стороны, при внимательном изучении тенденции изменения статьи «Затраты на качество в незавершенном производстве» за несколько отчетных периодов можно получить сравнительно достоверную и безусловно полезную информацию для принятия каких-либо решений в отношении экономического субъекта. Более того, сам факт раскрытия такой информации может свидетельствовать о культуре управления и ведения бизнеса. Тем не менее, по нашему мнению, на сегодняшний день вопрос раскрытия информации о затратах на качество в производстве следует оставить в сфере вопросов, решаемых организациями самостоятельно.

Необходимо также отметить, что применение процессного управления и методологии **ABC**-калькулирования, которые относятся к принципам тотального менеджмента качества, возможно только при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета, так как порядок калькулирования в отечественном учете не регламентируется. При составлении отчетности по международным стандартам следует руководствоваться порядком калькулирования затрат, установленным в МСФО (IAS) 2 «Запасы» [3]. Хотя как мы говорили выше, положения этого стандарта не относятся к несоответствиям, тем не менее нельзя однозначно сказать, что для оценки несоответствий возможно применение различных методик калькулирования.

ВЫВОДЫ

Для формирования детализированной информации о производственных несоответствиях в целях управления качеством предложено:

- совместно получаемые контролируемые возвратные отходы и брак признавать в учете по единой стоимости незавершенного производства, которая впоследствии может быть доведена до накопленной стоимости (единая стоимость незавершенного производства и затраты, связанные с реализацией или утилизацией отходов и брака);
- совместно получаемые неконтролируемые технологические потери и отходы признавать по нулевой стоимости, которая впоследствии может быть доведена до накопленной стоимости;

- ввести счет «Несоответствия в производстве» (28) для отражения любых несоответствий, которые возникают в производстве в текущем отчетном периоде. На этом счете не могут отражаться затраты на брак, который был произведен ранее, но возвращен покупателями в текущем отчетном периоде. Сопоставление дебетовых оборотов по счетам затрат и счету «Несоответствие в производстве» позволит выявить фактическое производство дефектов и их стоимость.

Предложенная методика оценки и учета несоответствий может применяться при составлении финансовой отчетности по РСБУ. При этом вопрос раскрытия информации о затратах на качество остается в ведении экономического субъекта. При составлении финансовой отчетности по МСФО калькулирование несоответствий следует производить в соответствии с МСФО (IAS) 2 «Запасы».

Таким образом, в настоящее время в отечественной практике существуют реальные возможности по внедрению концепции тотального менеджмента качества как для управления и составления внутренней отчетности, так и для формирования внешней отчетной информации. Это в значительной степени делает российский учет действительным инструментом управления и позволяет формировать единую учетную систему, тем самым, обеспечивая не только ее достоверность, но и экономичность функционирования.

Литература

1. Методические положения по планированию, учету затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) и калькулированию себестоимости продукции (работ и услуг) на предприятиях химического комплекса [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва промышленности и науки РФ от 4 янв. 2003 г. №2. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Методические рекомендации (инструкция) по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции лесопромышленного комплекса [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва промышленности и науки РФ от 26 дек. 2012 г. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Запасы [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 2 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160 (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
4. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс [Текст] : учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2005. – 735 с.
5. Исикава К. Японские методы управления качеством [Текст] : сокр. пер. с англ. / К. Исикава ; научн. ред. и авт. предисл. А.В. Гличев. – М.: Экономика, 1988. – 215 с.
6. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) [Текст] / В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 279 с.
7. Тейлор Ф.У. Принципы научного менеджмента [Текст] / Ф.У. Тейлор. – М. : Контроллинг, 1991 – 73 с.
8. 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.
9. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
10. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет [Текст] : учеб. пособие / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 1007 с.
11. Менеджмент качества [Электронный ресурс]. // <http://quality.eur.ru/MATERIALY14/Feigenbaum.htm>

Ульянова Наталья Васильевна

Ключевые слова

Тотальный менеджмент качества; производственные дефекты; возвратные отходы; брак; технологические потери; совместно полученные (побочные) продукты; затраты на качество.

РЕЦЕНЗИЯ

Введение международных стандартов качества на нормативном уровне в Российской Федерации настоятельно требует обновления методик управления, контроля и учета затрат на поддержание конкурентоспособного качества. Представленная статья нацелена на решение практических вопросов по внедрению принципов тотального менеджмента качества в отечественный учет. Исследование в данной области следует признать необходимым и своевременным.

До настоящего времени работы по учету затрат на качество основывались на правилах, закрепленных в нормативных документах. Очевидно, что эффективное управление качеством требует пересмотра этих норм. Автор предложил оригинальный подход к оценке производственных несоответствий, который основывается на принципе равенства оценок объектов незавершенного производства. Теоритические выкладки автора подкрепляются практическими примерами, представляющими возможность оценить фактическую «стоимость качества».

Практическая значимость представленной публикации состоит в доскональном описании технических приемов обработки информации, которые используются автором для получения фактической «стоимости качества».

В целом представленная статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям и может быть опубликована в научном журнале.

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

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