Содержание

ВВЕДЕНИЕ

1. Критериальный анализ показателей производства новой продукции и её качества

2. Внутренний контроль качества новой продукции и затрат на его обеспечение

Выводы и реомендации

библиографический список

приложение 1. Этапы регулирования учётно-аналитической деятельности при производстве новой продукции

приложение 2. История развития затрат на качество

приложение 3. Отчёт учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества», составленный по данным бухгалтерского учёта ООО «ЮгПолимерПром» за 2007–2008 гг., тыс. руб..58

приложение 4. Перечень счетов, информация на которых должна использоваться в рамках учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества»

приложение 5. Перечень счетов управленческого учёта, информация на которых должна использоваться в рамках учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества»

Введение

В течение достаточно длительного периода директивно-планового управления экономикой достижения отечественной и зарубежной научной мысли по учётно-аналитическому обеспечению управления не были востребованы в полной мере в практической деятельности предприятий промышленности. Экономические решения принимались вышестоящими органами, что не способствовало совершенствованию информационной системы предприятий. Следствием этого является то, что на многих крупных промышленных предприятиях применяется сложившаяся многоступенчатая система обработки информации о затратах на качество производимой продукции. Необходимо отметить, что при таком подходе плановая и отчётная информация подготавливается в разных формах, а это в свою очередь приводит к тому, что со стороны планово-экономических служб (ПЭС) происходит приведение полученных отчётов к форме планов, так как учётную информацию готовит другое подразделение предприятия – бухгалтерия. В рамках использования такой системы планирования и учёта затрат на качество нередко роль ПЭС сводится только к агрегированию и сверке первичной информации, формируемой в различных подразделениях предприятия. Но недооценка роли бухгалтерского учёта приводит к нерациональному использованию ресурсов предприятия, росту себестоимости производимой продукции, снижению её конкурентоспособности и не способствует выявлению внутренних резервов.

Современная концепция бухгалтерского учёта в качестве исходного положения при принятии управленческих решений предусматривает использование аналитической (обработанной) информации. Учётно-аналити-ческие отчёты о затратах на качество для целей управленческого планирования должны содержать вариативные значения показателей качества и затрат при различных вариантах их соотношения.

Научный интерес к исследованию современного состояния учётно-аналитического обеспечения управления затратами на качество новой продукции в настоящее время продиктован важным значением и высокими темпами развития техники и технологии в сфере материального производства.

1. Критериальный анализ показателей производства новой продукции и её качества

Вопросы анализа разработки, освоения и продажи новой продукции с учётом её качества и соответствующих затрат в отечественной теории и практике освещены слабо и практически не встречаются. Поэтому мы предлагаем проводить подобный анализ в форме проведения «критериального анализа». Данная дефиниция в теории и практике не встречается и предлагается автором к введению в научную терминологию. Под критериальным анализом мы будем понимать всесторонний процесс разбора состава, свойств и отдельных сторон различных критериев (мер, измерителей) чего-нибудь. Соответственно критериальный анализ показателей производства новой продукции будет включать рассмотрение производственных и коммерческих показателей новой продукции, в том числе показатели качества и затрат на его обеспечение. Принципиальным отличием критериального анализа показателей от оценки показателей является то, что последний процесс охватывает только определение значений показателей и их трактовку, тогда как критериальный анализ должен охватывать всю совокупность признаков и характерных черт показателей. Рекомендуем проводить критериальный анализ производства новой продукции и её качества в следующей последовательности.

Чтобы перейти на производство новых, более прогрессивных и эффективных товаров и услуг, чтобы обеспечить крупномасштабный выход на мировой товарный рынок, необходимо использование результатов фундаментальных научно-исследовательских разработок, открытий, изобретений и другой инновационной деятельности в области создания принципиально новых и модернизированных поколений готовой продукции или сырьевых товаров, материалов и услуг в производственных программах маркетинга. Эти результаты создаются в научных центрах и реализуются в форме лицензий, патентов, ноу-хау. Они разрабатываются также собственными научно-исследовательскими и опытно-конструкторскими подразделениями крупных корпораций, позволяющими создать у себя новый или модернизированный вид продукции, новое его поколение. Поэтому анализ качества новой продукции, целью которого является формирование аналитического обеспечения управления, необходимо начинать именно с анализа соответствия проданной новой продукции стандартам (табл. 1).

Затем для целей снижения общей суммы затрат на качество при производстве новой и улучшаемой продукции важное значение приобретает анализ проекта планируемых изменений (в данной сфере не проводился). Целесообразно проводить данный анализ по следующим этапам:

1. Анализ предварительных результатов (проводится до начала внедрения новой или улучшенной продукции в производство).

2. Текущий анализ (проводится во время изготовления новой или улучшенной продукции).

Таблица 1

Анализ проданной продукции на соответствие стандартам на ООО «ЮгПолимерПром»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Продукция | Выпуск пластиковых изделий, тыс. шт. | Удельный вес, % |
| 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. | 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. |
| 1. Соответствует | 505,12 | 866,01 | 1083,23 | 93,9 | 97,8 | 100 |
| 2. Не соответствует | 32,75 | 19,17 | 0,0 | 6,1 | 2,2 | 0 |
| Всего | 537,87 | 885,18 | 1083,23 | 100 | 100 | 100 |

3. Последующий анализ (подведение итогов и планирование устранения выявленных ошибок или недоработок).

Первый этап анализа является наиболее важным. Это связано с тем, что на данном этапе необходимо выявить максимально возможное количество ошибок и недоработок в проекте предполагаемых изменений, так как их исправление не приведёт к значительному увеличению затрат, а, возможно, будет способствовать в будущем значительной экономии средств предприятия. Кроме того, если на данном этапе будут выявлены факторы (обстоятельства), не позволяющие производство данной продукции, то сумма непроизводительных затрат будет значительно ниже, чем в случае выявления этих факторов (обстоятельств) на последующих этапах. Но в любом случае для анализа эффективности осуществляемых изменений необходимо правильно определить сумму осуществлённых расходов.

Второй этап анализа характеризуется уменьшением количества статей расходов, но при этом происходит значительное увеличение общей суммы затрат. На данном этапе необходимо повысить контроль над уровнем затрат (табл. 2). Также нужно уделить особое внимание сравнению плановой и фактической себестоимости и в случае обнаружения несоответствия провести анализ отклонений затрат.

Таблица 2

Эффективность выпуска новой продукции в ОАО «Белокалитвинское металлургическое производственное объединение», тыс. руб.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | 2006 г. | 2007 г. |
| 1. Объём производства | 1 007,4 | 1 333,0 |
| 2. Себестоимость | 990,2 | 1 248,2 |
| 3. Эффективность (стр. 1/стр. 2) | 1,02 | 1,07 |

На третьем этапе производится оценка результатов произошедших изменений. Причём оценивается не только изменение качества продукции, входящей в ассортимент в данный момент времени, и производится расчёт финансовых результатов учётного сегмента, но также анализируются последствия изменений для организации в целом.

Обнаруженные несоответствия в области качества новой продукции на последнем этапе наносят предприятию максимальный ущерб, причём как в виде реальных расходов, связанных с исправлением ошибок и выплатой компенсации покупателю, так и в виде упущенной выгоды и последствий подрыва репутации фирмы.

На всех трёх этапах должна осуществляться также оценка и анализ значений показателей качества новой продукции (их перечень определяется индивидуально для каждого вида новой продукции) в динамике. Классификация показателей качества может быть представлена следующими видами:

* технические – различные технические характеристики;
* коммерческие – показатели востребованности и возможности сбыта;
* экономические – показатели финансовой эффективности;
* социальные – общественной значимости новой продукции;
* экологические – показатели экологических последствий производства, эксплуатации и утилизации новой продукции.

Рекомендуем провести градацию представленных групп показателей качества новой продукции следующим образом (табл. 3).

Таблица 3

Градация итоговых значений показателей групп качества новой продукции (получена экспертным путём)

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование группы показателей | Возможное итоговое значение группы показателей, баллы |
| 1. Технические | 0–0,2 |
| 2. Коммерческие | 0–0,2 |
| 3. Экономические | 0–0,35 |
| 4. Социальные | 0–0,15 |
| 5. Экологические | 0–0,1 |
| Итоговое значение | 0–1 |

Значение итогового показателя группы (КГ) получаем, применив формулу:

КГ = В1 · РП1 + …+ ВN · РПN ,

где В – удельный вес показателя в группе (причём = 1); РП – рейтинговое значение показателя качества данной группы, полученное аналитическим путём (причём = 0,2); N – количество показателей в данной группе, зависит от вида новой продукции и рассчитывается аналитическим путём.

Затем в зависимости от итогового значения показателей групп качества новой продукции конкретному виду новой продукции присваивается класс (табл. 4).

Таблица 4

Присвоение класса конкретному виду новой продукции

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Итоговое значение показателей групп качества новой продукции | 0–0,2 | 0,2–0,4 | 0,4–0,6 | 0,6–0,8 | 0,8–1 |
| Класс | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

После присвоения классов нескольким видам новой продукции составляется сводный отчёт (табл. 5) для подготовки принятия управленческого решения о производстве новой продукции.

Таблица 5

Сводный отчёт для подготовки принятия управленческого решения о производстве новой продукции с учётом её качества

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Вид продукции | Класс | Решение |
| Изделие А | 1 | Запуск производства |
| Изделие Б | 3 | Проведение дополнительных исследований, перепроектировка |
| Изделие В | 2 | Запуск производства |
| Изделие Г | 1 | Запуск производства |
| Изделие Д | 4 | Проведение дополнительных исследований, перепроектировка |
| Изделие Е | 5 | Отказ от производства |

После этого необходимо проводить анализ качества всей продукции. К обобщающим показателям качества всей произведённой продукции относятся:

1. удельный вес новой продукции в общем выпуске;
2. удельный вес продукции высшей категории качества;
3. средневзвешенный балл продукции;
4. средний коэффициент сортности;
5. удельный вес аттестованной и неаттестованной продукции;
6. удельный вес продукции, соответствующей мировым стандартам, и т.д.

Индивидуальные показатели качества продукции характеризуют одно из её свойств: полезность, надёжность, технологичность, эстетичность и т.д. [29, с. 254].

Косвенным показателем качества продукции является доля брака в общем объёме выпуска. Например, на предприятии ОАО «Стройфарфор» производили керамическую плитку двух видов: сортную и несортную (ординар), но в 2007 г. отказались от производства низкокачественной плитки (табл. 6).

Таблица 6

Анализ сортности продукции – керамической плитки на ОАО «Стройфарфор»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Продукция | Выпуск плитки, тыс. м2 | Удельный вес, % |
| 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. | 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. |
| 1. Сортная | 5051,2 | 8660,1 | 10832,3 | 93,9 | 97,8 | 100 |
| 2. Несортная | 327,5 | 191,7 | 0,0 | 6,1 | 2,2 | 0 |
| Всего | 5378,7 | 8851,8 | 10832,3 | 100 | 100 | 100 |

По данным таблицы мы можем судить об улучшении показателя сортности продукции. Кроме того, мы видим не только рост общего производства керамической плитки, но и постепенное увеличение доли сортной продукции в общем выпуске. Цена сортной керамической плитки выше, следовательно, можно рассчитать влияние качества на выпуск товарной продукции (△ТП) по следующей формуле:

△ТП = (Цсортной – Цординар) · Q,

где Q – увеличенный объём продаж продукции повышенного качества; Ц – цена соответствующей продукции.

△ТП = (70 – 55) · 2172,2 = 32583 тыс. руб.

Размер влияния качества продукции на сумму прибыли можно рассчитать по формуле:

△П = (Цсортной – Цординар) · Q – (Ссортной – Сординар) · Q,

где С – уровень себестоимости.

△П = 32583 – (60 – 50) · 2172,2 = 10861 тыс. руб.

Произошло увеличение прибыли за счёт увеличения выпуска качественной продукции.

Далее, на основе статистических наблюдений (составление графиков динамики показателей) (рис.) происходит ужесточение требований к качеству выпускаемой продукции (на основе выявления допустимых границ колебания значения показателя).

Пример статистического наблюдения за показателем: грань 200 мм

После приёма произведённой за смену продукции в производственный отдел сдаются подробные отчёты: статистические данные по технологическим показателям качества продукции и причинам отклонений (по стадиям производства: показатели приготовленной смеси, состояние после первого обжига, после нанесения глазури и цветового оформления, после второго обжига). Эти данные группируются в более обширные показатели:

1) соответствующие – стандарт;

2) несоответствующие, по причинам.

Политика предприятия должна быть изначально нацелена на высокое качество продукции. Однако брак, являющийся его противоположностью, может возникнуть на любом предприятии. Это необходимо учитывать.

Брак может быть обнаружен на самом предприятии-производителе продукции и за его пределами. Брак, появившийся в сфере продажи или в процессе использования продукции, свидетельствует как о плохом её качестве, так и о качестве работы предприятия. Он называется рекламацией.

Рекламации сравнивают по стоимости и по количеству с прошлым периодом. Их рассчитывают на 100, 1000, 10000 изделий в зависимости от объёма производства. Появление рекламаций наносит производителю не только материальный, но и моральный ущерб, сказываясь на его репутации.

Проведение анализа затрат на качество при производстве новой продукции обусловливает введение двух отчётных форм:

* сводный отчёт о затратах на качество, содержащий полную информацию о затратах на качество за отчётный период. Это позволяет проводить сравнение отчётных показателей с запланированными, отслеживать динамику затрат, а также выявлять изменения структуры затрат на качество;
* отчёт о потерях от внутреннего брака и о потерях от внешнего брака, который должен содержать информацию о внутреннем и внешнем браке с разбивкой по статьям калькуляции, что позволяет сравнивать плановые показатели с фактическими, а также с показателями за отчётный период.

Предлагаемые формы включают также информацию об удержаниях с виновных лиц, что является важным моментом при принятии управленческих решений. Данные формы отчётности должны составляться ежемесячно отделами экономических служб при согласовании с главным бухгалтером организации и представляться в службу управления качеством для принятия соответствующих управленческих решений, что является важным отличительным признаком по сравнению с формами, которые применяются на части исследуемых предприятий, вторым отличительным признаком является перечень входящих в данные формы отчётности показателей – он является наиболее рациональным и эффективным, поскольку позволяет проводить соответствующий анализ, не перегружая при этом бухгалтера и аналитика. Кроме того, предлагаемые нами отчётные формы могут служить источником информации не только для анализа качества новой продукции, но и для анализа важнейших затрат на качество новой продукции.

Как уже упоминалось, первым шагом в исследовании затрат на качество новой продукции является оценка доли таких затрат в структуре расходов компании [38, с. 127]. В качестве базы для первоначальной оценки можно взять общий объём продаж или суммарные затраты на производство или обслуживание. Когда организация впервые обращается к вопросам качества, величина издержек, так или иначе связанных с качеством, зачастую оказывается выше 25 % от объёма продаж. В результате проведения целенаправленной политики уровень потерь из-за качества, как правило, удаётся свести к величине, составляющей несколько процентов. Относительную величину затрат несоответствия (потерь от брака) можно оценить с помощью анализа Парето. Обычно они соответствуют правилу 80:20, согласно которому относительно небольшое число причин порождает большую часть затрат. Необходимо также постоянно анализировать соотношение полученных результатов в области качества и затрат на их достижение.

Тем не менее, основным инструментом оценки затрат на качество новой продукции, особенно затрат несоответствия, остаётся построение причинно-следственной диаграммы. Каждая категория затрат классифицируется по составляющим её элементам и рассматривается как следствие воздействия некоторого фактора (скрытой причины), имеющего более глубокий, фундаментальный характер. Далее каждый элемент разбивается на отдельные компоненты, и каждая причина оказывается следствием действия фактора следующего уровня и т.д. Анализ затрат по видам деятельности (АВС-анализ) значительно упрощает такую работу, так как основанная на нём система бухгалтерского учёта представляет собой детальные затраты, уходящие на поддержание каждой «ветки» (элемента деятельности).

Многие организации предпочитают более неформальные (недокументированные) периодические оценки затрат, связанных с качеством, на основе годовых или полугодовых отчётов по качеству. В основе такого подхода может лежать оценка стоимости одной типовой ошибки или целого ряда ошибок или дефектов. Другой способ измерения затрат заключается в том, что служащим вменяется в обязанность вести документированный учёт своего рабочего времени. Оценку затрат на обеспечение качества отдельного этапа освоения новой продукции можно выполнить путём последовательного анализа каждого из составляющих элементов этапа, учитывая стоимость каждого элемента в категориях предупреждения, оценки качества и несоответствий. Некоторые из выявленных в результате такого анализа элементов могут вообще не создавать прибавленной стоимости и представлять собой чистые издержки. Исключение или комбинирование отдельных элементов, как правило, даёт возможность значительно сократить затраты на обеспечение качества. Существует масса примеров, когда группа специалистов, занятая проблемами управления или улучшением качества, смогла правильно оценить исходный уровень потерь от брака, определить необходимые размеры превентивных вложений в качество и с высокой точностью предсказать ожидаемую выгоду от снижения потерь, полученную в результате принятых мер. Иногда очень полезными оказываются и другие неформальные методы учёта затрат на качество. Например, учёт влияния степени удовлетворённости потребителя на уровень потенциальных потерь, несмотря на явно оценочный характер, позволяет более тесно проанализировать меры по улучшению качества с потребительскими ожиданиями.

Также важнейшим показателем, характеризующим работу предприятия в области качества, является уровень и динамика затрат на качество [16]. Анализ этих затрат позволяет выявить тенденции их снижения, определить влияние факторов на сумму затрат, выявить «узкие места» производства, установить резервы и дать оценку работы предприятия в сфере качества. Анализ затрат на качество новой продукции рекомендуем проводить в следующих направлениях:

* анализ динамики затрат по элементам затрат с целью установить, по каким элементам достигнута экономия по сравнению с прошлым периодом;
* факторный анализ изменения затрат по статьям калькуляции, при этом особое внимание уделяется статьям, по которым произошёл наибольший перерасход;
* анализ динамики затрат, которые можно прямо отнести на себестоимость того или иного вида продукции;
* анализ распределения затрат, которые нельзя прямо отнести на себестоимость того или иного вида продукции;
* анализ затрат на единицу продукции;
* анализ затрат на один рубль товарной продукции.

При анализе брака рассчитывают абсолютные и относительные показатели. Абсолютный размер брака представляет собой сумму затрат на окончательно забракованные изделия и сумму расходов на исправление исправимого брака.

Абсолютный размер потерь от брака получают вычитанием из абсолютного размера брака стоимости брака по цене использования, суммы удержаний с лиц – виновников брака и суммы взысканий с поставщиков за поставку некачественных материалов.

Относительные показатели размера брака и потерь от брака рассчитывают процентным отношением абсолютного размера брака или потерь от брака соответственно к производственной себестоимости товарной продукции.

Таким образом, можно сделать следующие выводы: проведение анализа различных показателей качества новой продукции является необходимым условием эффективного аналитического обеспечения руководства предприятием. Предложены методические подходы и последовательность проведения такого анализа. В рамках проведения данного анализа предложено анализировать новую продукцию с учётом её качества путём определения класса новой продукции. При проведении такого анализа важным является изучение не только финансовых, но и нефинансовых показателей.

2. Внутренний контроль качества новой продукции и затрат на его обеспечение

Организация внутреннего контроля качества новой продукции является эффективным инструментом управления системой качества новой продукции на предприятии. Организация системы внутреннего контроля является обязательным элементом системы качества, соответствующей требованиям ИСО 9001:2000. Данная система контроля, помимо осуществления текущего контроля, должна базироваться на проведении периодических проверок системы качества. Однако в настоящее время проверка качества новой продукции производится выборочно по двум направлениям: контроль показателей качества новой продукции (при сертификации или подтверждении сертификата качества) и осуществления контроля затрат на новую продукцию в обобщённом виде, то есть без разбивки по этапам освоения или выделения затрат на качество. Соответственно данная методика имеет ряд недостатков, так как не обеспечивает реализацию главной цели, стоящей перед ней, – проверка правильности и достоверности данных учёта качества новой продукции. Устранение данных недостатков особенно актуально в связи с повышением роли эффективности использования капитала, вложенного собственниками в освоение новой продукции и обеспечение её качества.

В настоящее время в целом система внутреннего контроля выполняет не только функции проверки данных бухгалтерского учёта, но и ориентирована на охват практически всей деятельности предприятия. Поэтому мы рекомендуем создание в рамках системы внутреннего контроля подсистемы внутреннего контроля качества новой продукции и затрат на его обеспечение, представляющую собой наблюдение за показателями качества и затратами на их обеспечение с целью проверки соответствия их состояния желаемому уровню. Формирование подсистемы внутреннего контроля качества новой продукции и затрат на его обеспечение не только отвечает требованиям современного уровня развития экономики предприятий, но и служит действенным инструментом обеспечения эффективности принятых управленческих решений, а также правильности, достоверности и своевременности отражения соответствующей учётной информации.

Целями осуществления внутреннего контроля качества новой продукции и затрат на его обеспечение являются:

* обеспечение соблюдения нормативно-правовых актов РФ в сфере обеспечения качества выпускаемой новой продукции, а также соблюдения требований заказчика к качеству новой продукции (договорных обязательств в части технических характеристик и качественных показателей) и внутренних регламентов по качеству выпускаемой новой продукции;
* обеспечение полноты и достоверности бухгалтерской и управленческой отчётности, формируемой в рамках данного учётного сегмента;
* обеспечение эффективной реализации стратегических и тактических целей организации в области качества производимой и продаваемой новой продукции;
* обеспечение сохранности и эффективного использования имущества предприятия, задействованного при освоении новой продукции;
* обеспечение выявления, анализа и выдача рекомендаций по устранению финансовых и операционных рисков, которые могут оказать отрицательное воздействие на процесс освоения новой продукции;
* оценка структуры затрат на освоение новой продукции с учётом её качества;
* выявление резервов производства новой продукции и наиболее перспективных направлений дальнейшей работы предприятия в этом направлении;
* обеспечение методического и организационного консультирования работников предприятия в сфере освоения новой продукции и обеспечения её качества, а также повышения степени взаимодействия персонала предприятия для повышения эффективности работы предприятия в целом.

Формирование отдела (группы) внутреннего контроля качества новой продукции и затрат на его обеспечение может происходить по следующим стадиям:

* определение целей и конкретных задач функционирования отдела (группы);
* определение функций выполняемых работников и на этой основе формирование структуры отдела (группы) и определение необходимого уровня профессиональной компетенции;
* выделение прав и обязанностей сотрудников отдела и составление должностных инструкций;
* определение статуса отдела (группы) и утверждение приказа о его формировании;
* формирование технологии взаимодействия работников отдела (группы) с другими структурными подразделениями предприятия;
* разработка внутренних рабочих документов отдела (группы) (составление календарного плана проверок, общего плана и программы проведения проверок и т.д.).

Проведение первого этапа (блока) заключается в ознакомлении и оценки деятельности системы внутреннего контроля. Второй и третий этапы заключаются в проверке достоверности учётных сведений о значениях показателей качества новой продукции и затрат на его обеспечение. Четвёртый этап базируется на проведении маркетингового анализа положения организации на рынке новой продукции.

Наиболее трудоёмким и важным является третий этап – проверка затрат на качество новой продукции. Поэтому осуществлению текущего контроля на данном участке необходимо уделять особое внимание.

Суммарные затраты на обеспечение качества, выраженные в абсолютных значениях, как правило, приходится с чем-то сравнивать, чтобы получить относительную величину. Это позволяет при анализе проследить тенденции их изменения с учётом вариаций в объёме выпуска продукции, её номенклатуры, издержек производства и т.д. Для сравнения обычно используют следующие показатели:

1. Трудозатраты (общие, прямые, нормативные). Предпочтительнее использовать нормативные трудозатраты, поскольку они отражают запланированный объём работы без учёта отклонений. На показатели, соотнесённые с трудозатратами, сильное влияние оказывают изменение объёмов производства и степень механизации операций и, в меньшей степени, стоимость материалов, номенклатура производства, длительность производственного цикла.

2. Стоимость производства (цеховая и заводская себестоимость, суммарные издержки производства, себестоимость проданной продукции). Показатели «заводская и цеховая себестоимость» используются лишь в случае, если цикл производства не является длинным.

3. Объём выпуска в стоимостном выражении (чистая сумма продаж; стоимость продукции, отгруженной на склад; стоимость условно чистой продукции). Все эти показатели используются в том случае, если цикл производства относительно короток и продукция реализуется вскоре после её выпуска. Показателю «условно чистая продукция» отдаётся предпочтение, если стоимость материалов достаточно высокая и существенно увеличивает цену.

4. Объём выпуска в натуральном выражении (число изготовленных единиц продукции; число единиц, эквивалентных по виду продукции). Эти показатели используются для сравнения затрат на обеспечение качества распределённых по всей номенклатуре изделий. Если себестоимость производства различных видов продукции сильно варьируется, то используется показатель «эквивалентное число единиц» – весовой коэффициент, позволяющий учесть разницу в их себестоимости при сопоставлении с затратами на обеспечение качества.

В каждой фирме выбираются те показатели, которые наилучшим образом отражают её специфику. Как правило, используется несколько показателей, что позволяет проследить тенденции в изменении затрат на обеспечение качества с учётом воздействия различных факторов. В суммарных затратах на обеспечение качества нередко определяют также удельный вес трудовых и материальных затрат. Наибольший процент в общих затратах приходится на издержки на оплату труда, которые составляет более 50 %.

В зависимости от отраслевой принадлежности компании затраты на обеспечение качества могут составлять от 5 до 25 % стоимости проданной продукции, а в сфере услуг – до 35 % выручки от продажи услуг. Что касается распределения затрат по категориям, то наибольший вес приходится на потери от брака (несоответствия). Они составляют в среднем 65–70 % общих затрат. Затраты на оценку меняются от 15 до 25 %, и превентивные затраты составляют 5–10 %.

Подсчёт затрат на обеспечение качества ведётся весьма дифференцированно. Как правило, в фирмах их распределяют по видам продукции (узлам и деталям), производственным отделениям, программам, участкам, видам промышленного оборудования, технологическим операциям, производственным бригадам, времени и т.д.

Различные категории затрат сравниваются между собой и с другими показателями для выявления тенденции их изменения. Для примера приведём следующие относительные показатели:

1. отношение суммы затрат на контроль и испытания и превентивных затрат к общим затратам из-за потерь от брака;
2. отношение затрат на технический контроль к прямым трудозатратам;
3. отношение стоимости забракованных поставок и затрат на исправление дефектов в них к общим затратам на входной контроль;
4. отношение затрат на приёмочный контроль к затратам на текущий контроль.

В компаниях с хорошо налаженной системой управления качеством затраты на обеспечение качества могут составлять лишь 2 % стоимости проданной продукции. Расходуются эти средства исключительно на превентивные мероприятия и операции по проверке качества. Особенно это характерно для японских предприятий.

Для качественного проведения проверки затрат на качество необходимо в начале провести их группировку и определить учётные регистры, в которых может содержаться информация по ним. Затраты на качество принято классифицировать по следующим элементам:

1) Затраты на предупредительные мероприятия:

1. Управление качеством:

* затраты на планирование системы качества;
* затраты на преобразование ожиданий потребителя по качеству в технических характеристиках материала, процесса, продукта.

2. Управление процессом:

* затраты на установление средств управления процессом;
* затраты на изучение возможностей процесса;
* затраты на осуществление технической поддержки производственному персоналу в применении (осуществлении) и поддержании процедур и планов по качеству.

3. Планирование качества другими подразделениями:

* затраты, связанные с деятельностью по планированию качества, выполняемой персоналом, не подчиняющимся управляющему по качеству.

4. Контрольное и измерительное оборудование:

* затраты, связанные с разработкой и усовершенствованием всего контрольного и измерительного оборудования (приборов);
* затраты, связанные с обслуживанием и калибровкой всего оборудования (приборов);
* затраты, связанные с обслуживанием и калибровкой технологической оснастки, приспособлений, шаблонов и образцов, имеющих прямое отношение к качеству продукции.

Ни при каких условиях в данную категорию не включаются затраты, связанные со стоимостью изготовления, или амортизация этого оборудования.

5. Обеспечение качества поставок:

* затраты на оценку потенциальных поставщиков и материалов перед заключением договоров на поставки;
* затраты, связанные с технической подготовкой проверок и испытаний закупленных материалов;
* затраты на техническую поддержку поставщиков, направленную на помощь им в достижении ожидаемого качества.

6. Проверка системы качества:

* затраты на внутреннюю проверку качества;
* затраты на проверку системы качества потребителем, его агентом или другим уполномоченным органом.

7. Программа улучшения качества:

* затраты, связанные с внедрением программ улучшения, наблюдением за ними и составлением отчётов, включая затраты на сбор и анализ данных, составление отчёта по затратам на качество.

8. Обучение вопросам качества:

* затраты на внедрение, развитие и функционирование программы обучения персонала всех уровней вопросам качества.

9. Затраты, не учтённые где-либо ещё, такие как:

* заработная плата секретарей и служащих, организационные расходы и т.п., которые непосредственно связаны с предупредительными мероприятиями.

2) Затраты на контроль:

1. Проверки и испытания:

* оплата работ инспекторов и испытательного персонала при плановых проверках производственных операций;
* повторные проверки отбракованных элементов, их испытания, сортировки и т.д.

2. Проверки и испытания поставляемых материалов:

* оплата работ инспекторов и испытательного персонала, связанных с закупленными у поставщиков материалами, включая инспекторов и служащих различного уровня;
* затраты на лабораторные испытания, выполняемые для оценки качества поставляемых материалов;
* затраты, связанные с работой инспекторов и испытательного персонала, проводящих оценку материалов на производстве поставщика.

3. Материалы для тестирования и проверок:

* стоимость расходных материалов, используемых при контроле и испытаниях;
* стоимость материалов, образцов и т.п., подвергнутых разрушающему контролю;
* стоимость испытательного оборудования не включается.

4. Контроль процесса:

* оплата труда персонала, не подчиняющегося управляющему по качеству и выполняющего контроль и испытания на производственных линиях.

5. Приём продукции заказчиком:

* затраты на запуск и тестирование готовой продукции на производстве для сдачи её заказчику перед поставкой;
* затраты на приёмочные испытания продукции у заказчика до её сдачи.

6. Проверка сырья и запасных частей:

* затраты на контроль и испытание сырья, запасных частей и т.п., связанные с изменениями технических требований проекта, чрезмерным временем хранения или неуверенностью, вызванной другими проблемами.

7. Проверка продукта:

* затраты на проведение проверки качества технологических операций либо в процессе производства, либо по конечному продукту;
* затраты на все испытания на надёжность, проводимые на произведённых изделиях;
* затраты на подтверждение качества продукта внешними органами, такими как страховые компании, правительственные агенты и т.д.

3) Внутренние затраты на дефект:

1. Отходы:

* стоимость материалов, которые не отвечают требованиям качества, и затраты на их утилизацию и вывоз.

Ликвидационная стоимость отходов производства не включается. Не учитывается стоимость отходов, вызванных перепроизводством, моральным устареванием продукции или изменением конструкции по требованию заказчика.

2. Переделки и ремонт:

* затраты, возникшие при восстановлении изделий (материалов) до соответствия требованиям по качеству посредством либо переделки, либо ремонта, либо и тем и другим;
* затраты на повторное тестирование и инспекции после переделок или ремонта.

3. Анализ потерь:

* затраты на определение причин возникших несоответствий требованиям по качеству.

4. Взаимные уступки:

* затраты на допуск к применению тех материалов, которые не отвечают техническим требованиям.

5. Снижение сорта:

* затраты, возникшие вследствие снижения продажной цены на продукцию, которая не отвечает первоначальным техническим требованиям.

6. Отходы и переделки, возникшие по вине поставщиков:

* затраты, понесённые в том случае, когда после получения материалов от поставщика обнаружилось, что они оказались негодными.

4) Внешние затраты на дефект:

1. Продукция, не принятая потребителем:

* затраты на выявление причин отказа заказчика принять продукцию;
* затраты на переделки, ремонт или замену не принятой продукции.

2. Гарантийные обязательства:

* затраты на замену неудовлетворительной продукции в течение гарантийного периода;
* затраты, вовлечённые в сервисные службы для коррекции продукции и восстановления удовлетворённости потребителя.

3. Отзыв и модернизация продукции:

* затраты на проверку, модификацию или замену уже поставленной потребителю продукции, в случае если имеется подозрение или уверенность в существовании ошибки проектирования или изготовления.

4. Жалобы:

* затраты, вовлечённые в исследование причин возникновения жалоб потребителей на качество продукции;
* затраты, привлечённые для восстановления удовлетворённости потребителя;
* затраты на юридические споры и выплаты компенсаций.

Для упорядочения проверяемой информации, её оценки и выдачи рекомендаций необходимо составить номенклатуру статей расходов на качество новой продукции. При составлении номенклатуры статей данного вида расходов мы рекомендуем выделение трёх уровней по этапам освоения новой продукции с учётом её качества (прил. 11). Группировка затрат по представленной номенклатуре особенно актуальна в связи с необходимостью выделения затрат на качество при сертификации системы управления качеством предприятия. Данная номенклатура должна быть оформлена как справочник отдела (группы). То есть расходы, связанные с качеством новой продукции, изначально формируются в рамках предложенного учётного сегмента, а затем для проведения аналитических процедур при внутренней проверке должны быть сформированы в соответствии с предложенным перечнем. Подтверждением данных учёта расходов на качество по предложенным статьям являются:

* 1. первичные учётные документы;
	2. аналитические регистры учёта расходов на качество;
	3. расчёт суммы расходов на качество продукции по категориям PAF-модели (Prevention – превентивные затраты, Appraisal – затраты на оценку, Failure cost – потери от брака), модели А. Фейгенбаума и по этапам жизненного цикла товара.

Первичные учётные регистры, в которых находятся данные по затратам на качество и которые будут являться объектами проверки:

* требование-накладная (форма № М-11);
* лимитно-заборная карта (форма № М-8);
* расчётно-платёжная ведомость (форма № Т-49);
* справка бухгалтерии об определении налоговой базы;
* расчёт доли единого социального налога по каждому работнику (в разрезе фондов);
* акт о приёмке выполненных работ (оказанных услуг), счета поставщиков;
* ведомость распределения общепроизводственных расходов;
* товарно-транспортная накладная (форма № 1-Т);
* прочие справки бухгалтерии, расчёты и т.п.

Прежде чем начинать процедуру проверки качества, его следует тщательно спланировать. Это значительно сокращает продолжительность и стоимость проверки. Она может осуществляться по вертикальной либо по горизонтальной схеме. В первом случае проверка носит функциональный характер, то есть проверяется отдельный элемент системы качества, во втором случае – комплексный, когда проверяются все элементы системы качества. Проверка затрат на качество по отношению к общей проверке системы качества является функциональным, так как проверяется один элемент системы – затраты на качество.

Одним из способов проведения проверки затрат на качество является изучение состава и структуры затрат по элементам в динамике за несколько лет, для этого полученные данные систематизируются и составляется сводная ведомость, на основе которой оформляется итоговое заключение. Проверка потерь от брака ведётся в двух аспектах: по потерям от внутреннего брака; по потерям от внешнего брака. При проверке достоверности данных затрат необходимо иметь в виду, что общехозяйственные расходы, износ инструментов и приспособлений целевого назначения в расчёт себестоимости окончательно забракованных изделий не включаются.

С рабочих и служащих, виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость его исправления, а по неисправному – стоимость материалов за вычетом отходов, сумму основной заработной платы (за вычетом стоимости брака по цене лома).

Процесс адаптации к постоянно изменяющимся внешним условиям настроил многие из российских предприятий на создание корпораций, холдингов и других финансово-промышленных объединений [29, с. 353]. Таким образом, отдельные предприятия, являющиеся частью подобных объединений (и просто взаимодействующие предприятия, например, в отношениях производитель – поставщик), не имеют возможность контролировать качество выпускаемой продукции на всех стадиях воспроизводства, так как они проходят за пределами данных предприятий. Решение данной проблемы может быть найдено в проведении проверки второй стороны. Так, стандарт ИСО 19011:2002 указывает на возможность проводить три вида проверок: первой стороны (внутренний), второй стороны (у поставщика), третьей стороны (по просьбе субъекта его проводит независимая специализированная организация).

Так, проведение проверок второй стороны начало практиковать ОАО «Белокалитвинское металлургическое производственное объединение». Эта организация разработала и внедрила у себя СМК на основе стандарта ИСО 9001:2000 (ГОСТ Р ИСО 9001–2001), успешно прошла сертификационную проверку немецкого органа по сертификации TUV CERT и органа по сертификации «Промстройсертификация».

В рамках работы по оценке и выбору подрядных проектных организаций ОАО «Белокалитвинское металлургическое производственное объединение» проинформировало всех своих подрядчиков о проведении проверок второй стороны (ОАО «БКМПО» планирует проведение проверок второй стороны в более чем 30 проектных организациях. Из них только пять имеют в настоящее время СМК), по результатам которого оно планирует заключать с ними в 2008–2010 гг. договоры на выполнение проектно-изыскательских работ.

К работе по проведению проверок второй стороны, кроме собственных проверяющих, ОАО «БКМПО» привлекло консультантов, заключив с несколькими консалтинговыми и сертификационными организациями договоры о совместной деятельности. (Ориентировочная продолжительность проверки второй стороны в конкретной организации – один день.) ОАО «БКМПО» рассматривает проверку второй стороны как:

* возможность выработать рекомендации по улучшению деятельности проектной организации в тех аспектах, которые представляют интерес для заказчика, и способствовать повышению результативности СМК;
* способ сопоставить возможности конкурирующих на рынке организаций;
* информацию для определения типа и степени управления подрядной проектной организацией со стороны заказчика (разд. 7.4.1 ИСО 9001:2000);
* возможность повышения квалификации проверяющих, а также квалификации персонала ОАО «БКМПО», касающейся вопросов СМК на основе стандарта ИСО 9001:2008.

Для ОАО «БКМПО» проверка второй стороны – это не просто ревизия, проверка или контроль деятельности партнёров, а одна из форм деловых взаимоотношений заказчика и подрядчика, предусмотренная разд. 3.1 стандарта ИСО 19011:2002, с целью получения информации о способности проектной организации выпускать проектно-сметную документацию, отвечающую требованиям разд. 4.1 стандарта ИСО 9001:2000. Естественно, партнёры вправе отказаться от проведения заказчиком проверок второй стороны, но это было бы принято заказчиком во внимание при формировании рейтингового списка проектно-изыскательных организаций для заключения договоров на последующие годы.

По итогам данного раздела работы можно сделать следующие выводы: организация внутреннего контроля качества новой продукции должна соответствовать требованиям ИСО 9001:2008. Внутренний контроль делится на проведение периодических проверок и осуществление последующего контроля (предложены план и программа проведения таких проверок) качества новой продукции и затрат на его обеспечение. При реализации внутреннего контроля рекомендуется центральное место отвести затратам на качество новой продукции в разрезе статей (предложена соответствующая номенклатура статей). Также исследованы порядок и значение проведения проверки партнёров по бизнесу.

Результаты данного исследования теоретических положений и практической деятельности предприятий в области учётно-аналитического обеспечения управления затратами на качество новой продукции дают основания полагать, что предложенные в работе методические рекомендации по улучшению учётно-аналитического обеспечения управления затратами на качество новой продукции найдут широкое применение в практике и будут способствовать её улучшению.

Выводы и рекомендации

Процесс дальнейшего развития смешанных (рыночных и рыночно-социальных) отношений в России требует существенного пересмотра деловых и экономических ценностей. Значительную роль при этом играют многочисленные противоречия, порождаемые формированием и дальнейшей «разработкой» (изучением сторон, углублением) такой важной составляющей любой производственной деятельности, как экономика качества. Сегодня продукция, услуги или их объединения – «продукт+услуга», не отвечающие заданному уровню качества или морально устаревшие, заранее обречены на отсутствие успеха на рынке. В настоящее время у предприятий наметилась тенденция продавать не отдельную продукцию, а вместе с ней различные услуги. При этом гораздо более жёсткие рыночные требования ожидают отечественных товаропроизводителей при выходе на международный рынок.

В условиях рыночной экономики под новой продукцией понимают продукцию, имеющую новизну в форме, содержании или упаковке продукции, которые имеют значение для потребителя [16, с. 117]. Для целей организации бухгалтерского учёта, по нашему мнению, следует в качестве основного критерия выделения «новой продукции» использовать опыт выпуска конкретной продукции на данном предприятии. Так как даже если осваиваемая продукция имеет аналоги на рынке, но её производство на данном конкретном предприятии происходит впервые, то этот процесс является сходным с освоением продукции, имеющей новизну по сравнению с аналогами (или отсутствие аналогов). Улучшенная продукция представляет собой незначительные модификации уже изготавливаемой продукции при изменении показателей её качества.

Продукцию можно относить к категории новой лишь определённый период времени. Данный период определяется исходя из особенностей производства и продажи продукции. Можно выделить следующие критерии, наличие которых позволяет исключить продукцию из общего объёма новой (перевести в состав обычной с момента наступления представленных условий), в том числе и в бухгалтерском учёте (необходимо наличие хотя бы одного из них):

1) продукция производится дешевле за счёт полного освоения новой технологии производства, налаженности производственных процессов, создания оптимальных производственных условий и т.д., то есть происходит значительное снижение себестоимости вследствие того, что затраты на освоение полностью сокращаются;

2) на предприятии начинается освоение изделия с улучшенными характеристиками (то есть значения показателей качества у такого изделия выше).

Улучшения продукции можно достигать постоянными инновациями в области качества на основе тщательного изучения и прогнозирования будущих потребностей имеющихся и потенциальных клиентов. Улучшение продукции – это скорее формирование новых потребностей, чем просто улучшение привычных для потребителя характеристик и свойств. Снижение же уровня дефектности связано, пожалуй, с улучшением процессов, а не продукции. При этом вряд ли кто-нибудь сможет при формировании новых потребностей полностью обойтись без интуиции, профессионального чутья, озарения и удачи маркетологов и конструкторов, положившись только на системные действия. Но невозможно переоценить и регулярную деятельность по изучению изменения потребностей и ожиданий потребителей путём опросов, интервьюирования, анкетирования и т.д.

Одной из особенностей менталитета сегодняшних потребителей является то, что они имеют собственное представление о необходимой степени качества и цене на товар, о необходимом уровне предоставляемого сервиса и наличии дополнительных выгод при покупке. Поэтому для достижения максимально возможного положительного результата деятельности предприятия необходимо во время разработки стратегических целей не только учитывать задачи создания ожидаемой покупателями ценности, но и возможность удовлетворения неосознаваемых в данный момент времени потребностей. Учёт и анализ различных аспектов качества выпускаемой и новой продукции, а также деятельности организации в целом с позиции обеспечения конкурентоспособности предприятия представляется нам наиболее приемлемым решением в сложившейся ситуации.

В новых условиях хозяйствования в связи с выпуском продукции появляется и ещё одна проблема – установление цен на новую продукцию – как определение денежного выражения её стоимости, назначаемое при заключении договора и не подлежащее изменению, кроме случаев изменения условий договора. При этом важно учитывать, что стоимостью обладает не только вещь, но и в частности, эффект нововведения.

Использование современных информационных технологий при освоении новой продукции позволит не только повысить эффективность принимаемых управленческих решений, но и решать частные задачи управленческого учёта. Одной из таких задач является подготовка принятия решения по ценообразованию на новую продукцию. Цены на нововведения устанавливаются исходя из необходимых (нормативных) затрат на повторяющиеся виды научно-исследовательской и производственной деятельности, характерных для каждого новшества данного типа, затрат на уникальные (неповторяющиеся) работы и части гарантируемой величины эффекта от освоения новшества.

Установление цен на нововведения связано с разграничением их стоимости и себестоимости. При этом устраняется отождествление объёма затрат и объёма работы. Экономия затрат на нововведение при достижении установленных договором параметров выступает как снижение себестоимости. Введение договорных цен на нововведения позволяет выделить в качестве особой категории прибыль от продажи нововведений (разность между их стоимостью и себестоимостью).

Формирование на предприятии эффективной системы управленческого учёта и анализа позволит не только успешно решить тактические задачи, но и будет способствовать удачной реализации стратегии развития организации и её своевременной корректировке посредством:

* формирования базы данных о деятельности организации, отвечающей требованиям современных менеджеров;
* проведения комплексной оценки бизнес-процессов предприятия с точки зрения как финансовых, так и нефинансовых критериев;
* анализа себестоимости производимых и новых изделий с учётом качества, при этом будут учтены не только бухгалтерские затраты, но и экономические (альтернативные);
* своевременного выявления «узких мест» в деятельности организации;
* разработки экономически обоснованных рекомендаций по улучшению деятельности организации, соответствующих сложившейся конъюнктуре рынка и т.д.

Основная цель создания подобной системы на предприятии – снижение затрат, связанных с качеством. Следовательно развитие методологии учёта и анализа должно происходить в направлении совершенствования методов получения информации о затратах, необходимой для экономического обоснования целей и стратегии развития организации. Руководству необходима именно та информация, которая позволяет наглядно продемонстрировать изменение показателей качества (в большинстве случаев – нефинансовых) в связи с финансовыми результатами деятельности организации. В данном случае совершенствование ассортимента производимой продукции находит своё отражение на стадии перспективного планирования не только в виде изменений номенклатурных списков, но и наглядно представлено уже в проектных разработках, опытных моделях и макетах. В связи с перечисленными факторами, по моему мнению, необходимо выделение учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества». Данное предложение отвечает требованиям МСФО, так как соответствует требованиям и основным принципам МСФО 8 «Операционные сегменты» и ПБУ 12/2000 «Учёт по сегментам», то есть позволяет пользователям финансовой информации оценить характер и результаты различных видов её хозяйственной деятельности. Данный стандарт был выпущен 30 ноября 2006 г. Правлением КМСФО и заменил МСБУ 14 «Отчётность по сегментам». Стандарт является обязательным для годовой финансовой отчётности с 2009 г., но может применяться и ранее.

МСФО 8 допускает формирование информации на основе данных, используемых руководством в текущей деятельности (а не рассчитывать их строго в соответствии с МСФО), общие суммы активов, выручки, прибыли или убытка и другие показатели, содержащиеся в примечаниях по данному сегменту, могут не совпадать с данными основных форм отчётности. В связи с этим необходимо периодически осуществлять сверку общих сумм отчётов сегментов, чтобы обеспечить достоверность представляемых данных. Это особенно актуально в связи с тем, что в состав внешней отчётности будут включаться сведения из управленческого учёта. Соответственно может возникнуть проблема сохранения коммерческой тайны организации при аудите заявленных сведений. Необходимо оценить, как влияет новая информация на имидж компании. Могут потребоваться существенные изменения системы внутренней отчётности с целью формирования таких отчётов, которые, с одной стороны, отвечают требованиям управления, а с другой – не наносят ущерб коммерческим интересам компании, так как формирование другой управленческой отчётности исключается. Данное противоречие решается путём использования современных информационных технологий, позволяющих ограничивать степень детализации определённой информации и вводить дополнительные аналитические разрезы.

Рассмотрим порядок организации учётных работ в данном сегменте. Учёт имеющихся ресурсов, прочих объектов, доходов и расходов на освоение и управление новой продукцией должен осуществляться согласно существующим методам бухгалтерского учёта. Сбор информации для ведения учётных регистров в рамках данного учёта должен производиться на основе первичных документов, относящихся к деятельности по освоению новой продукции. Для этих целей рекомендуем на данных первичных документах проставлять соответствующее обозначение, показывающее принадлежность данного документа к сфере освоения новой продукции. В случае если первичный документ относится к нескольким учётным сегментам, то на нём делается отметка каждого сегмента, а сумма документа распределяется между регистрами данных сегментов. Базой распределения может служить объём совершаемых операций в пользу того или иного сегмента, например, количество списываемых материалов, количество человеко-часов работы специалистов на нужды конкретного сегмента и т.д. В случае если это невозможно, то такие косвенные расходы распределяются пропорционально заработной плате работников, непосредственно выполняющих работы для данного сегмента.

Автоматизация бухгалтерского учёта на предприятии может быть реализована путём:

1. использования для расчётных операций, производимых в управленческом учёте различных электронных табличных редакторов (Excel, Lotus и др.);
2. покупки программы ведения финансового учёта с возможностью осуществления некоторых учётных операций в рамках управленческого учёта;
3. создание программы и отдельных элементов (таких как макросы) автоматизации силами специалистов данного предприятия;
4. приобретения специализированных программ по ведению управленческого учёта;
5. закупка большой ERP-системы, в которой содержится блок по ведению управленческого учёта;
6. покупка специфических программ по ведению управленческого учёта специфических объектов;
7. выбор того или иного варианта зависит от особенностей деятельности и стратегических целей конкретного предприятия. Каждый из представленных вариантов имеет свои особенности, поэтому предлагаем использовать матрицу выбора варианта автоматизации управленческого учёта.

Учёт затрат на подготовку освоения новой продукции с учётом её качества рекомендуем осуществлять в разрезе статей аналитического учёта затрат на подготовку освоения новой продукции с учётом её качества. Учёт затрат на улучшение качества может быть организован в условиях учёта по центрам ответственности и местам формирования затрат. Центр ответственности – участок деятельности, возглавляемый ответственным лицом, имеющим право и возможность принимать решения. Место формирования затрат – территориально обособленное подразделение организации, где осуществляются расходы. Такой подход в учёте может быть организован делением затрат на регулируемые и нерегулируемые. На регулируемые затраты может оказать влияние руководитель Центра ответственности, на нерегулируемые его влияние не распространяется. Учёт по центрам ответственности позволяет оценить деятельность подразделения и его руководителя, обеспечивает оперативный учёт, анализ и контроль, а также предоставление информации о затратах.

В процессе изучения исследуемых предприятий установлено, что затраты на качество находят своё отражение в бухгалтерском учёте как операции от обычных видов деятельности, но данная информация имеет бессистемный разрозненный характер и без дополнительных трудозатрат не может использоваться. Для получения информации о количественном значении затрат на качество обособление этих затрат из общих затрат предприятия (в рамках выделенного учётного сегмента с внесением соответствующих изменений в рабочий план счетов) может быть использован один из двух вариантов:

1) выделение из общего комплекса имущества предприятия определённого объёма ресурсов, необходимых для осуществления деятельности по разработке и освоению новой продукции с учётом её качества. В данном случае отнесение затрат к данному участку учётной работы может идти напрямую;

2) обособление затрат при совместном использовании ресурсов при производстве новой и обычной продукции производится на основе коэффициента использования этих ресурсов (если речь идёт об оплате труда, то затраты распределяются пропорционально затраченному времени на выполнение соответствующих операций, если об эксплуатации оборудования – то пропорционально загрузке данного оборудования и т.д.; в случае если значение данного коэффициента определить не представляется возможным, то его значение определяется экспертным путём).

Учётно-аналитические отчёты для целей управленческого планирования должны содержать вариативные значения показателей качества и затрат при различных вариантах их соотношения. Необходимо отметить, что характерной особенностью процесса анализа является принципиальная неопределённость состояния объектов. Также целесообразно составление имитационных экономико-математических моделей с отражением динамики таких показателей, как коэффициент эластичности спроса на товар в зависимости от качества и разница между значениями индекса качества товара в анализируемом и базовом периоде.

Учётно-аналитическая система обеспечения управления качеством продукции, отвечающая требованиям сегодняшнего дня, должна стимулировать выработку внутрифирменных требований к уровню качества, которые должны предъявлять более жёсткие требования к производимой продукции, чем российские и международные стандарты в данной конкретной отрасли. При этом данная система должна постоянно совершенствоваться путём улучшения информационных потоков между менеджерами и рабочими.

Сфера улучшения деятельности предприятия и инноваций, с одной стороны, обеспечивает выживание предприятия в рыночной экономике, а с другой – в значительной степени подвержена различным видам риска и в связи с этим требует постоянного контроля и внимания со стороны управленцев. Таким образом, менеджеры предприятий в условиях ужесточения конкурентной борьбы ощущают достаточно значительную потребность в информации о рисках в сфере качества при совершенствовании качества продукции.

Для того чтобы учитывать воздействие рисков, связанных с качеством, на результативные показатели деятельности организации (как финансовые, так и нефинансовые) необходимо формирование, в рамках системы учётно-аналитического обеспечения, соответствующей информационной среды для принятия правильных и экономически обоснованных управленческих решений. Это позволит предупредить негативные последствия возникновения рисков и минимизировать их.

Формирование информационной базы инновационной деятельности в рамках данного сегмента учётно-аналитической системы менеджмента будет играть главную роль при отборе инструментов совершенствования производимой и новой продукции. Однако в качестве главного принципа формирования и развития этой информационной базы, по нашему мнению, должна выступать экономичность. То есть затраты на формирование учётной информации и полученных на её основе аналитических данных не должны превышать эффект от их использования при принятии управленческих решений. В большей степени это касается формирования и представления управленческой отчётности. Однако объём и структуру проводимых аналитических процедур, а, равно как и степень детализации предоставляемой управленцам информации, не следует определять как неизменяемые. Современная экономика характеризуется достаточно высоким уровнем динамики изменения рыночной конъюнктуры. Поэтому для принятия своевременных и наиболее эффективных управленческих решений, а также сглаживания возможных негативных последствий, необходимо предусмотреть возможность коррекции аналитических процедур и предоставления информации. Диапазон критериев, изменение которых может служить основанием для этого, можно определить следующим образом: степень стабильности политического и социально-экономического развития государства; цикл развития рыночной конъюнктуры; тенденция и скорость развития рынков; степень интенсивности конкурентной борьбы на данном рынке; завоёванная доля рынка; количество и развитие конкурентных фирм, а также количество и уровень качества предлагаемых ими товаров; общий уровень риска деятельности организации при улучшении имеющейся и производстве новой продукции с учётом уровня качества; вкусы и предпочтения потребителей; уровень развития науки, техники, технологии и т.д.

Система бухгалтерского учёта внутренних и внешних рисков, связанных с качеством продукции при совершенствовании имеющейся и производстве новой продукции, является фундаментальной основой для процесса оптимизации риска. При этом под оптимизацией риска следует понимать процесс, связанный с риском, направленный на минимизацию негативных и максимальное использование позитивных последствий и соответственно их вероятности. Определение вероятности и негативных последствий рисков возможно при проведении процедур анализа. На основе полученных аналитических данных составляются рекомендации по снижению уровня риска рассматриваемых процессов. Бухгалтерский учёт рисков системы качества при производстве новой и совершенствовании имеющейся продукции способствует эффективному управлению деятельностью всего предприятия.

Традиционно методы минимизации рисков разделяют на три группы:

1. Распределение рисков (так называемая диверсификация).
2. Страхование рисков.
3. Резервирование средств. Резервирование для отечественных предприятий в настоящее время представляется весьма эффективной альтернативой процесса страхования.

Процесс резервирования средств можно условно разделить на две группы:

– резервирование денежных средств. Потери, связанные с уплатой штрафов и пеней вследствие ненадлежащего качества новой продукции, уплачиваются с чистой прибыли организации и, как правило, имеют достаточно значительные размеры, что негативно сказывается на финансовом положении предприятия. Кроме того, в результате реализации нововведений на предприятии могут возникнуть и другие потери, компенсируемые за счёт чистой прибыли (например, при превышении установленных лимитов и норм затрат). Данные потери мы относим к неоправданным затратам. Поэтому необходимо создавать соответствующие резервы на основе экспертных оценок специалистов в области учёта. Мы рекомендуем осуществить это с помощью увеличения резервного капитала путём отчисления средств из нераспределённой прибыли и открытием в управленческом учёте к счёту 82.1 «Доля резервного капитала, приходящаяся на учётный сегмент» субсчёта 1 «Резерв на покрытие потерь от неоправданных затрат на качество выпускаемой продукции». Неоправданными потерями будут являться затраты на проекты, не принесшие ожидаемых результатов и не обеспечившие эффективность вложений по тем или иным причинам. Суммы неоправданных расходов могут быть особенно велики, если они связаны с начислением штрафов от покупателей за несоответствующее качество новой продукции. Поэтому сумма неоправданных затрат, компенсируемая в обычном случае за счёт чистой прибыли, может существенным образом негативно отразиться на финансовом положении организации. В связи с непредсказуемостью (слабой прогнозируемостью) таких затрат создание такого резерва весьма актуально.

– резервирование технических средств производства (или других видов имущества). Основой при обеспечении ритмичности, экономичности и высокой производительности может служить «подбор оптимального количества резервных машин и состава ремонтного звена» [20, с. 11].

Для целей снижения общей суммы затрат на качество при производстве новой и улучшаемой продукции важное значение приобретает анализ проекта планируемых изменений. Предлагается проводить подобный анализ в форме проведения «критериального анализа». Данная дифиниция в теории и практике не встречается и предлагается автором к введению в научную терминологию. Под критериальным анализом мы будем понимать всесторонний процесс разбора состава, свойств и отдельных сторон различных критериев (мер, измерителей) чего-нибудь. Соответственно критериальный анализ показателей производства новой продукции будет включать рассмотрение производственных и коммерческих показателей новой продукции, в том числе показатели качества и затрат на его обеспечение. Принципиальным отличием критериального анализа показателей от оценки показателей является то, что последний процесс охватывает только определение значений показателей и их трактовку, тогда как критериальный анализ должен охватывать всю совокупность признаков и характерных черт показателей. Рекомендуется проводить критериальный анализ производства новой продукции и её качества в следующей последовательности. Целесообразно проводить данный анализ по следующим этапам:

1. Анализ предварительных результатов (проводится до начала внедрения новой или улучшенной продукции в производство).
2. Текущий анализ (проводится во время изготовления новой продукции).
3. Последующий анализ (подведение итогов и планирование устранения выявленных ошибок или недоработок).

Первый этап анализа является наиболее важным. Это связано с тем, что на данном этапе необходимо выявить максимально возможное количество ошибок и недоработок в проекте предполагаемых изменений, так как их исправление не приведёт к значительному увеличению затрат, а возможно будет способствовать в будущем значительной экономии средств предприятия. Кроме того, если на данном этапе будут выявлены факторы (обстоятельства), не позволяющие производство данной продукции, то сумма непроизводительных затрат будет значительно ниже, чем в случае выявления этих факторов (обстоятельств) на последующих этапах. Но в любом случае для анализа эффективности осуществляемых изменений необходимо правильно определить сумму осуществленных расходов.

Второй этап анализа характеризуется уменьшением количества статей расходов, но при этом происходит значительное увеличение общей суммы затрат. На данном этапе необходимо повысить контроль над уровнем затрат. Также нужно уделить особое внимание сравнению плановой и фактической себестоимости и в случае обнаружения несоответствия – провести анализ отклонений затрат.

На третьем этапе производится оценка результатов произошедших изменений. Причём оценивается не только изменение качества продукции, входящей в ассортимент в данный момент времени, и производится расчёт финансовых результатов, но также анализируются последствия изменений для организации в целом. Также изучается то влияние, которое оказал выпуск новой продукции на внешнюю среду организации. Обнаруженные несоответствия в области качества новой продукции на последнем этапе наносят предприятию максимальный ущерб, причём как в виде реальных расходов, связанных с исправлением ошибок и выплатой компенсации покупателю, так и в виде упущенной выгоды и последствий подрыва репутации фирмы.

На всех трёх этапах должна осуществляться также оценка значений показателей качества новой продукции. Классификация показателей качества может быть представлена следующими видами:

* технические – различные технические характеристики;
* коммерческие – показатели востребованности и возможности сбы-та на рынке;
* экономические – показатели финансовой эффективности;
* социальные – общественной значимости новой продукции;
* экологические – показатели экологических последствий производства, эксплуатации и утилизации новой продукции.

Проведение анализа затрат на качество при производстве новой продукции обусловливает введение двух итоговых отчётных форм:

* сводный отчёт о затратах на качество, содержащий полную информацию о затратах на качество за отчётный период. Это позволяет проводить сравнение отчётных показателей с запланированными, отслеживать динамику затрат, а также выявлять изменения структуры затрат на качество;
* отчёт о потерях от внутреннего брака и о потерях от внешнего брака, который должен содержать информацию о внутреннем и внешнем браке с разбивкой по статьям калькуляции, что позволяет сравнивать плановые показатели с фактическими, а также с показателями за отчётный период. Предлагаемые формы включают также информацию об удержаниях с виновных лиц, что является важным моментом при принятии управленческих решений.

Данные формы отчётности должны составляться ежемесячно отделами экономических служб при согласовании с главным бухгалтером организации и представляться в службу управления качеством для принятия соответствующих управленческих решений. Кроме того, предлагаемые отчётные формы служат источником информации для комплексного анализа затрат на качество.

Для проведения аналитических процедур в процессе планирования большое значение приобретает полнота и качество учётной информации. Поэтому информационная база на предприятии должна основываться не только на данных бухгалтерского учёта, но и широко использовать различные каналы получения данных (в том числе и из внешней среды организации). Ощутимый эффект даёт и построение обратной связи в системе управления предприятием.

Организация внутреннего контроля качества новой продукции является эффективным инструментом управления системой качества новой продукции на предприятии. Организация системы внутреннего контроля является обязательным элементом системы качества, соответствующей требованиям ИСО 9001:2000. Данная система контроля, помимо осуществления текущего контроля, должна базироваться на проведении периодических проверок системы качества. Для осуществления таких проверок качества новой продукции мы рекомендуем применять программу. Наиболее трудоёмким и важным является проверка затрат на качество новой продукции. Поэтому осуществлению текущего контроля на данном участке необходимо уделять особое внимание, что особенно актуально в условиях сертификации системы управления качеством на предприятии, так как выделение данных затрат является необходимым условием её реализации.

Для того чтобы убедить высший менеджмент уже сегодня инвестировать в изменение качества продукции, необходимо, чтобы язык бухгалтерских отчётов, а также сводок экономистов становился понятным менеджерам. Иначе складывается парадоксальная ситуация, когда бухгалтер, ведя учёт, формирует огромный объём данных, которые могли бы способствовать принятию наиболее адекватных управленческих решений, а в тоже время менеджер, убеждённый в том, что всё, ради чего работает бухгалтерия – это расчёт налогов, учёт и составление отчётности, сегодня находится в сложной ситуации, ощущая прессинг конкурентов и чувствуя острую необходимость осуществлять диверсификацию не только производимой продукции, но и новых рынков. Осуществлению не редко рискованных проектов по улучшению качества продукции способствовало бы и снижение налогового бремени путём установления льгот для предприятий, осуществляющих научные нововведения в области качества.

Библиографический список

качество контроль продукция

1. Попова, Т.Д. Учёт, анализ и аудит затрат на качество продукции предприятий промышленности [Текст] : монография / Т.Д. Попова, А.Н. Ребедаев ; Институт открытого образования. – Ростов н/Д. : Логос, 2008. – 96 с.
2. Портер, М.Э. Конкуренция [Текст] : учеб. пособие : пер. с англ. / М.Э. Портер. – М. : Вильямс, 2010. – 495 с.
3. Райан, Б. Стратегический учёт для руководителя [Текст] / Б. Райан ; пер. с англ. под ред. В.А. Микрюкова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2008. – 616 с.
4. Рахлин, К.М. Состав затрат на обеспечение качества [Текст] / К.М. Рахлин, Л.Е. Скрипко // Стандарты и качество. – 2008. – № 8. – С. 51–54.
5. Рейд, Г.С. Оценка риска инвесторами и инвестируемыми при создании новых предприятий [Текст] / Г.С. Рейд, Д.А. Смит // Проблемы теории и практики управления. – 2009. – № 1. – С. 48–56.
6. Рельян, Я.Р. Аналитическая основа принятия управленческих решений [Текст] / Я.Р. Рельян. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 174 с.
7. Риполь-Сарагоси, Ф.Б. Системный анализ мотивационного механизма бизнеса [Текст] / Ф.Б. Риполь-Сарагоси. – Ростов н/Д. : Изд-во Ростовского университета, 2006. – 176 с.
8. Ришар, Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с франц. под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 160 с.
9. Розанова, Е.Ю. Информационная база финансового менеджмента. [Текст] / Е.Ю. Розанова // Менеджмент в России и за рубежом. – 2009. – № 2. – С. 24–29.
10. Розенталь, О.М. Экономика качества и безопасность продукции [Текст] / О.М. Розенталь, Е.Д. Копнова // Методы менеджмента качества. – 2007. – № 6. – С. 34–38.
11. Рубин, А. Методология анализа риска [Текст] / А. Рубин // Стандарты и качество. – 2006. – № 4. – С. 30–34.
12. Рыженко, Г. К оценке затрат на качество [Текст] / Г. Рыженко, С. Михеева, В. Сурсяков, В. Басаргин // Стандарты и качество. – 2008. – № 7. – С. 58–60.
13. Савицкая, Г.В. Экономический анализ [Текст] : учебник / Г.В. Савицкая. – 8-е изд., перераб. – М. : Новое знание, 2008. – 640 с.
14. Саяхов, А. Век качества. Век Джурана [Текст] / А. Саяхов // Европейское качество. – 2009. – № 1. – С. 4–9.
15. Свиткин, М.З. Менеджмент качества и обеспечение качества продукции на основе международных стандартов ИСО [Текст] / М.З. Свиткин, В.Д. Мацута, К.М. Рахлин. – СПб. : Изд-во СПб. картфабрики Всегей, 2009. – 403 с.
16. Сергеев, А.А. Экономические основы бизнес-планирования [Текст] : учеб. пособие для вузов / А.А. Сергеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 462 с.
17. Сио, К.К. Управленческая экономика [Текст] : пер. с англ. / К.К. Сио. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 671 с.
18. Скрипко, Л.Е. Экономика качества, исторический обзор и современное состояние [Текст] / Л.Е. Скрипко // Всё о качестве. Отечественные разработки. Учёт затрат на качество и экологию. – М. : НТК Три. – 2007. – № 4. – С. 15.
19. Слуцкин, М.Л. Управленческий анализ [Текст] / М.Л. Слуцкин. – СПб. : Питер, 2008. – 144 с.
20. Смирницкий, Е.К. Экономические показатели бизнеса [Текст] / Е.К. Смирницкий. – М. : Экзамен, 2009. – 512 с.
21. Смирнов, С.В. АВС-подход к учёту затрат, связанных с качеством [Текст] / С.В. Смирнов, А.А. Амяльев // Сертификация. – 2006. – № 4. – С. 34–37.
22. Сойнов, Г.И. Комплексное управление качеством работы [Текст] / Г.И. Сойнов. – Красноярск : кн. изд-во, 2010. – 246 с.
23. Соколов, А.Ю. Управленческий учёт накладных расходов [Текст] / А.Ю. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 448 с.
24. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2006. – 638 с.
25. Соколов, Я.В. Управленческий учёт: как его понимать [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учёт. – 2008. – № 7. – С. 53–55.
26. Соколов, Я.В. Управленческий учёт: миф или реальность? [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учёт. – 2010. – № 18. – С. 50–52.
27. Стоун, Д. Бухгалтерский учёт и финансовый анализ [Текст] : Подготовительный курс : пер. с англ. / Д. Стоун, К. Хитгинг, Ю.А. Огибина [и др.] ; под общ. ред. Б.С. Лисовика и М.Б. Ярчева. – СПб. : Литер-плюс, 2008. – 272 с.
28. Стратегический учёт [Текст] : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальностям: «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит» / под ред. В.Э. Керимова. – М. : Омега-Л, 2006. – 168 с.
29. Суворов, А.В. Международная практика бухгалтерского учёта [Текст] / А.В. Суворов // Международный бухгалтерский учёт. – 2010. – № 10(22). – С. 14.
30. Сюткин, Г.Н. Сертификация безопасности и качества услуг [Текст] : учеб. пособие для вузов / Г.Н. Сюткин ; Моск. гос. ун-т сервиса. – М. : Дело и Сервис, 2007. – 176 с.
31. Тарбеев, Ю.В. Высокое качество – забота общая [Текст] : Опыт комплексного решения проблем повышения качества продукции на ленинградских предприятиях / Ю.В. Тарбеев, В.В. Окрепилов, Н.В. Кондратьев. – Л. : Лениздат, 2008. – 176 с.
32. Терехова, В.А. Стратегический управленческий учёт: состояние и развитие в зарубежных странах // Бухгалтерский учёт в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2010. – № 4. – С. 9–12.
33. Тернев, Н.Н. Стратегическое управление [Текст] : учеб. пособие для вузов / Н.Н. Тернев. – М. : ПРИОР, 2006. – 288 с.
34. Тейлор, Ф. Менеджмент [Текст] / Ф. Тейлор ; пер. с англ. А.И. Зак. – М. : Изд-во стандартов, 2009. – 137 с.
35. Ткач, В.И. Управленческий учёт на предприятиях сферы услуг [Текст] : учеб. пособие для студентов экономических специальностей вузов / В.И. Ткач, О.Н. Гончаренко. – М. : Март ; Ростов н/Д. : МарТ, 2009. – 160 с.
36. Токмакова, Е.Н. Формирование стратегического управленческого учёта на промышленных предприятиях [Текст] : дис. … канд. экон. наук / Токмакова Е.Н. – Орёл, 2009. – 24 с.
37. Томпсон, А.А. Стратегический менеджмент: концепции и ситуации для анализа [Текст] : пер с англ. / А.А. Томпсон. – 12-е изд. – М. : Вильямс, 2007. – 928 с.
38. Угрюмова, М.А. Управление затратами на обеспечение качества продукции [Текст] : дис. … канд. экон. наук / Угрюмова М.А. – Ярославль, 2008. – 182 с.
39. Уорд, Кит. Стратегический управленческий учёт [Текст] : пер. с англ. / Кит Уорд. – М. : Олимп-Бизнес, 2006. – 448 с.
40. Управление качеством [Текст] / Е.И. Семёнова, Д.В. Коротнев, А.В. Пошатаев [и др.] ; под ред. Е.И. Семёновой. – М. : КолосС, 2010. – 184 с.
41. Управление эффективностью и качеством [Текст] : Модульная программа : пер. с англ. В 2 ч. ч. 1 / под ред. И. Прокопенко, К. Норта. – М. : Дело, 2009. – 518 с.
42. Узорникова, А. Сложности применения МСФО (IFRS) 8 [Текст] / А. Узорникова – URL : http://www.ippnou.ru/article.php?idarticle=003740.
43. Управленческий учёт [Текст] / под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2009. – 512 с.
44. Фанталов, И.О. Некоторые аспекты неформального подхода к внедрению СМК [Текст] / И.О. Фанталов, А.М. Харазов // Методы менеджмента качества. – 2007. – № 12. – С. 16–19.
45. Фатхутдинов, Р.А. Конкурентоспособность организации в условиях кризиса: экономика, маркетинг, менеджмент [Текст] / Р.А. Фатхутдинов. – М. : Маркетинг, 2008. – 892 с.
46. Фаянс, О.А. Проблема и методы обеспечения качества [Текст] / О.В. Фаянс. – Новгород, 2007. – 258 с.
47. Фейгенбаум, А. Контроль качества продукции [Текст] : пер. с англ. / А. Фейгенбаум. – М. : Экономика, 2006. – 476 с.
48. Филина, Е.М. Учёт по науке. Бухгалтерский и налоговый учёт расходов на НИОКР [Текст] / Е.М. Филина // Главная книга. – 2008. – № 4. – С. 27–40.
49. Фомин, В.Н. Организационно-методические основы и опыт внедрения комплексных систем управления качеством продукции [Текст] / В.Н. Фомин. – М. : Знание, 2010. – 216 с.
50. Фридман, П. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции [Текст] / П. Фридман. – М. : Аудит, 2008. – 286 с.
51. Хан, Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга [Текст] / Д. Хан ; пер. с нем. под ред. и с предисл. А.А. Гурчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 800 с.
52. Хачатуров, А.Е. Основы менеджмента качества [Текст] : учеб. пособие / А.Е. Хачатуров, Ю.А. Куликов. – М. : Дело и Сервис, 2009. – 304 с.
53. Хорнгрен, Ч.Т. Управленческий учёт [Текст] : пер. с англ. / Ч.Т. Хорнген, Дж. Фостер, М. Датар. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2006. – 1008 с.
54. Хорин, А.Н. Балансовое обобщение данных финансовой отчётности [Текст] / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учёт. – 2009. – № 10. – с. 56–59.
55. Чернов, В.А. Анализ системы коммерческого управления на основе имитационного моделирования [Текст] / В.А. Чернов // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 1. – С. 152–159.
56. Шахурина, Ф.Р. Защита прав потребителей [Текст] : учеб.-практ. пособие / Ф.Р. Шахурина, Г.Н. Цыкоза. – 5-е изд. – Ростов н/Д. : Феникс, 2008. – 256 с.
57. Шевченко, И.Г. Практическое руководство по управленческому учёту и анализу [Текст] : учеб. пособие / И.Г. Шевченко. – М. : Управление персоналом, 2009. – 192 с.
58. Шеремет, А.Д. Управленческий учёт [Текст] / А.Д. Шеремет. – М. : ФБК ПРЕСС, 2009. –510 с.
59. Шумпетер, Й. Теория экономического развития [Текст] / Й. Шумпетер. – М. : Прогресс, 2008. – 327 с.
60. Шуремов, Е.Л. Информационные системы управления предприятиями [Текст] / Е.Л. Шуремов, Д.В. Чистяков, Г.В. Лямова. – М. : Бухгалтерский учёт, 2006. – 112 с. – (Библиотека журнала «Бухгалтерский учёт»).
61. Экономическая стратегия фирмы [Текст] : учеб. пособие / под ред. А.П. Градова. – 3-е изд., испр. – СПб. : Спец. лит, 2010. – 589 с.
62. Энтони, Р. Учёт ситуации и примеры [Текст] / Р. Энтони, Дж. Рис. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 560 с.
63. Юданов А.Ю. Конкуренция: теория и практика [Текст] / А.Ю. Юданов. – М. : АКАЛИС, 2006. – 272 с.
64. Экономическая статистика. – URL : www.gks.ru.

Приложение 1

Этапы регулирования учётно-аналитической деятельности при производстве новой продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Этапы | Время издания | Название нормативно-правового акта  | Характеристика основных положений |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 этапВыделение в учёте информации о новой продукции | 1919 г. | Основные положения по составлению балансов и учёту производства национализированных предприятий | Впервые затраты на подготовку производства новой продукции выделены в отдельную статью |
| 1938 г.  | Основные положения по учёту производства и калькулированию на предприятиях Наркоммаша | Приведён полный перечень работ, осуществляемых при освоении новой продукции |
| 1948 г. | Инструкция по учёту производства и калькулированию себестоимости продукции в машиностроении | Установлен период списания затрат, связанных с освоением новой продукции – один год |
| 2 этапРазграничение затрат | 1955 г.  | Основные положения по планированию, учёту и калькулированию себестоимости промышленной продукции | Введён иной порядок списания затрат на освоение новой продукции: накопление данных затрат на счёте «Расходы будущих периодов» и списание их в себестоимость новой продукции |
| 1964 г.  | Инструкция по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях машиностроения и металлообработки | Разграничены разнородные по экономическому содержанию затраты на освоение новой продукции |
| 1975 г.  | Инструкция по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях министерства автомобильной промышленности | Представлена номенклатура статей на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов |
| 3 этапОтражение затрат | 1998 г.  | Методические рекомендации по планированию и учёту себестоимости продукции машиностроения | Предложено рассматривать затраты на освоение новой продукции как часть себестоимости продукции, также предложены варианты списания таких затрат |
| 2003 г. | Положение по бухгалтерскому учёту 17/02 «Учёт расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы | Определены общие вопросы регулирования учёта затрат на освоение новой продукции, однако правила формирования в бухгалтерском учёте информации о затратах на освоение новой продукции раскрыты не полностью (отсутствуют определения некоторых понятий, не приведена типовая номенклатура затрат на освоение новой продукции и т.д.) |

Приложение 2

История развития затрат на качество

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Год | Изданные материалы | Значение для процесса учёта затрат на качество |
| 1951 | «Справочник по контролю качества», автор Дж. Джуран | Одна из первых публикаций, содержащих общие принципы затрат на качество |
| 1957 | «Менеджер по качеству и цена качества», автор У.Дж. Массера | Посвящены системам управления затратами, связанными с качеством |
| 1960 | «Как использовать понятие «затраты на качество», автор Гарольд Фриман |
| 1961 | «Всеобщее управление качеством», автор А.В. Фейгенбаум | Впервые введена хорошо известная теперь классификация затрат, связанных с качеством, содержащая три категории: предупреждение (prevention); оценка и контроль (appraisal) и дефекты (failure) |
| 1963 | «Требования к программе качества», издан Министерством обороны США | Содержал общие правила по внедрению и применению методов измерения затрат на качество. Обязал всех подрядчиков и субподрядчиков, работающих по военным контрактам, вести учёт затрат и издержек, связанных с качеством |
| 1967 | «Что такое затраты, связанные с качеством, и почему они возникают?», издан Комитетом по экономике качества | Детально описаны основные положения программ снижения затрат, содержались определения видов и отдельных составляющих затрат, связанных с качеством |
| 2000 | Стандарты ИСО серии 9000 и серии 9001 | Затраты, связанные с качеством, превращаются в инструмент повышения качества, становятся показателями эффективности менеджмента качества |
| С конца ХХ в. по настоящее время | Научно-исследовательские работы, фактические данные о бизнесе | На первом месте находятся вопросы определения ожиданий клиента и удовлетворённость клиента, повышается ответственность руководства по затратам на качество, в коммерческих контрактах всё чаще содержатся требования регулирования затрат, связанных с качеством |

Приложение 3

Отчёт учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества», составленный по данным бухгалтерского учёта ООО «ЮгПолимерПром» за 2007–2008 гг., тыс. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи | 2007 г. | 2008 г. | Откл. |
| 1. Выручка от внешних покупателей | - | 5 300 | 5 300 |
| 2. Себестоимость изготавливаемой продукции  | - | 3 800 | 3 800 |
| 3. Сумма амортизации внеоборотных активов | - | 1 120 | 1 120 |
| 4. Доходы сегмента от обычной деятельности  | - | 1 500 | 1 500 |
| 5. Доходы сегмента от прочей деятельности | - | 580 | 580 |
| 6. Расходы сегмента от прочей деятельности | - | 490 | 490 |
| 7. Процентные доходы | - | - | - |
| 8. Процентные расходы | - | - | - |
| 10. Объём инвестиций в зависимые предприятия | - | - | - |
| 11. Сумма прибыли от зависимых предприятий | - | - | - |
| 10. Доля прибыли в финансовых результатах зависимых предприятий | - | - | - |
| 11. Общая сумма прибыли сегмента  | - | 1 590 | 1 590 |
| 12. Сумма налога на прибыль | - | 381,6 | 381,6 |
| 13. Чистая прибыль отчётного сегмента | - | 1208,4 | 1208,4 |
| 14. Прирост суммы внеоборотных активов (за исключением финансовых инструментов, отложенных налоговых активов и прав, возникших вследствие страхования) | - | 300 | 300 |
| 15. Расходы на качество новой продукции | - | 800 | 800 |
| 16. Неоправданные затраты на качество новой продукции | - | 20 | 20 |
| 17. Доля затрат на качество новой продукции | - | 21,1 % | 21,1 % |

Приложение 4

Перечень счетов, информация на которых должна использоваться в рамках учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества»\*

|  |  |
| --- | --- |
| Номер и наименование счёта | Получаемые сведения |
| 01 «Основные средства» | Прирост новой техники |
| 02 «Амортизация основных средств» | Сумма начисленной амортизации по новой технике |
| 04 «Нематериальные активы» | Затраты на сертификацию новой продукции.Прирост нематериальных активов при производстве новой продукции |
| 05 «Амортизация нематериальных активов» | Сумма начисленной амортизации по нематериальным активам, связанным с производством новой продукции |
| 07 «Оборудование к установке» | Прирост новой техники |
| 08 «Вложения во внеоборотные активы» | Прирост внеоборотных активов, связанный с освоением новой продукции |
| С 20 «Основное производство» по 28 «Брак в производстве», 44 «Расходы на продажу» (44.1.1 «Расходы на качество сервиса», 44.1.2 «Прочие расходы на продажу»), 97 «Расходы будущих периодов» | Сумма затрат на освоение и продажу новой продукции, в том числе с учётом её качества |
| С 40 «Выпуск продукции» по 45 «Товары отгруженные» | Стоимость выпущенной и проданной новой продукции |
| 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» | Финансовые результаты по операциям продажи новой продукции и новой техники |
| 82 «Резервный капитал» (82.2.1 «Резерв на покрытие потерь от неоправданных затрат на качество выпускаемой продукции»\*\*;82.2.2 «Прочие резервы») | Сумма накопленного резерва на случай возникновения потерь от неоправданных затрат на качество выпускаемой продукции (сущность таких потерь рассмотрена в п. 2.2) |
| Примечание. \* К каждому из представленных счетов открывается аналитический счёт n-го порядка, отражающего принадлежность сведений к учётному сегменту.\*\* Введение данного субсчёта предложено автором работы. |

Приложение 5

Перечень счетов управленческого учёта, информация на которых должна использоваться в рамках учётного сегмента «Разработка, производство и продажа новой продукции с учётом её качества»\*

|  |  |
| --- | --- |
| Номер и наименование счёта | Учитываемые сведения |
| 30 «Производство новой продукции» | Затраты на производство новой продукции с учётом её качества |
| 31 «Продажа новой продукции» | Затраты на продажу новой продукции с учётом её качества |
| 82.2.1 «Резерв на покрытие потерь от неоправданных затрат на качество выпускаемой продукции» | Выделение в рамках управленческого учёта субсчёта для отражения суммы накопленного резерва на случай возникновения потерь от неоправданных затрат на качество выпускаемой продукции |
| Примечание. \* Информация на данных счетах формируется на основе аналитического учёта затрат (в этом случае для целей сбора необходимой информации на первичных документах, отражающих операции, связанные с освоением новой продукции, делаются специальные пометки) и предназначена для формирования управленческой отчётности. |