

- внереализационные расходы.

Такая несогласованность классификационных признаков основополагающих категорий налогового учета, во-первых, приводит на практике к искаженному толкованию объектов налогового учета, формирующих налоговую базу. Экономически неоправданы такие различия в изложении сущности понятийных категорий налогового учета. Терминология должна быть единой как в нормативном изложении, так и в практическом ее преломлении. В противном случае такие различия приведут и приводят к несогласованным и оспариваемым плательщиками ситуациям по расчетам с бюджетом. Во-вторых, считаем, что классификационные признаки категорий «затраты» и «расходы» как в бухгалтерском, так и в налоговом учете должны иметь единую платформу, несмотря на различия в квалификации и оценке отдельных объектов.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском отчете и отчетности». — Мн.: Информпресс, 2004. — 28 с.
2. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утв. пост. Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь № 19 от 31.01.2004 г.
3. Инструкция о порядке ведения налогового учета, утв. пост. Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь №173/114 от 16.12.2003 г.
4. Малявкина Л.И. Раздельный учет. — М.: Вершина, 2004. — 310 с.

АНАЛИТИЧЕСКИЙ И СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ И ПУТИ ЕГО РАЗВИТИЯ

О. П. Алешкевич, БГЭУ

Качество продукции связано со всеми сторонами производственной деятельности и социального развития общества. Оно является одним из резервов улучшения использования экономики ресурсов. Объем производства продукции определяется величиной потребности в ней и уровнем ее качества. Как экономическая категория качество продукции выступает мерилем общественного признания труда, овеященного в продукции. В соответствии с международным стандартом ИСО 9001 качество представляет собой совокупность свойств продукции или услуг, которые придают им способность удовлетворять обусловленные или предполагаемые потребности.

Анализ производственно-технологических процессов показывает, что большинство предприятий не располагают сформированной базой о фактических затратах и потерях, связанных с обеспечением качества выпускаемой продукции, не имеют информации о конкретных местах их возникновения. Это приводит к принятию неэффективных управленческих решений.

Потребительские свойства продукции, в том числе продукции деревообработки, и их измерение в зависимости от конкретного назначения обуславливают необходимость использования обобщающих показателей для характеристики уровня ее качества. К ним можно отнести: объем производства новых видов продукции (повышенной комфортности, более прогрессивной, улучшенными параметрами и т.д.), модернизацию выпускаемой продукции, потери от брака и т.д. Эти показатели могут быть получены только посредством системного бухгалтерского учета. Для того, чтобы показатели качества продукции выступили объектом бухгалтерского учета, их следует объединить в следующие группы:

- показатели оценки качества продукции;
- показатели оценки качества труда.

Показатели этих двух групп взаимосвязаны и взаимообусловлены, так как качество труда воплощается в качестве продукции.

Однако приведенные показатели качества не обеспечивают всестороннего отражения качества продукции и не позволяют выявить действительные причины выпуска некачественной продукции. Следует подчеркнуть, что в настоящее время для организаций деревообработки ориентация на запросы потребителей является единственно возможным критерием при выработке стратегии их развития. Поэтому к показателям качества должны быть отнесены сертификация продукции, оценка конкурентоспособности продукции и оценка стабильности выпуска качественной продукции.

Сертификация продукции выступает гарантией качества и включает испытание образца продукции. Она представляет собой установление соответствия данной продукции установленным требованиям. Конкурентоспособность отражает отличие продукции от товаров конкурентов как по степени необходимой общественной потребности, так и по затратам на ее удовлетворение.

Рассмотренные показатели должны найти отражение в затратах на обеспечение качества продукции. Соответственно можно выделить две группы затрат:

- затраты на повышение качества продукции;
- затраты на обеспечение качества продукции.

Затраты на повышения качества представляют собой дополнительные инвестиционные вложения и носят периодический характер. К ним можно отнести затраты на внедрение новой техники и технологии, выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, использование новых сырьевых компонентов и др. Вторая группа затрат обеспечивает выпуск продукции заданного (установленного) уровня качества. Обеспечение качества продукции осуществляется на этапе ее производства в соответствии с нормативно-техническими параметрами. Это целевая производственная деятельность по выявлению систематических и случайных нарушений, препятствующих заданному производственному процессу, при котором обеспечивается достижение конечного результата производства — выпуск продукции в запланированном объеме с требуемыми качественными параметрами и в установленные сроки. К таким нарушениям можно отнести: использование устаревшего оборудования, недостаточная оснащенность измерительно-контрольной техникой, низкий уровень квалификации исполнителей и др.

Такие нарушения устраняются на практике, как правило, системой профилактических мероприятий.

Рассмотренные виды затрат по обеспечению качества выпускаемой продукции предприятий деревообработки преобладают и занимают значительный удельный вес на самом этапе ее изготовления. Анализ состава таких затрат показывает, что они весьма различны даже в рамках рассматриваемой отрасли. Отсутствие методической основы классификации данных затрат приводит к тому, что каждое предприятие в отдельности определяет свою номенклатуру затрат на качество продукции. Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) не предусмотрена постатейная номенклатура таких затрат и порядок их отражения в себестоимости выпускаемой продукции. Это объясняется тем, что выявление затрат на обеспечение качества продукции и их классификация во многом зависят от такого производственного фактора как достаточно большое количество центров возникновения затрат. Поэтому затраты на обеспечение качества выпускаемой продукции рассредоточены по многим статьям установленной номенклатуры аналитического учета. Они входят в состав почти всех калькуляционных статей, и при этом в них не находят отражения целевая направленность затрат на качество в их составе.

Рассматривая содержание такой калькуляционной статьи как «Сырье и материалы», следует констатировать, что она включает расходы на входной контроль сырья и материалов в соответствии с технологией для обеспечения необходимых качественных параметров выпускаемой продукции (по сортности, по допуску размерности, по влажности и др.).

Далее стоимость топлива и электроэнергии для осуществления сушки древесных материалов включает и затраты для осуществления сушки древесины, пробного и дополнительного просушивания. Многие расходы по обеспечению качества продукции входят в состав статьи «Заработная плата производственных рабочих». Это расходы по заработной плате работников, занятых на испытательных, упаковочных, контрольных работах, доплаты за качественную продукцию. Затраты по содержанию и эксплуатации испытательного, контрольно-измерительного и лабораторного оборудования и приборов, расходы на содержание и эксплуатацию гидротермического оборудования (влажнометр, вязкозиметр, клеенаносящие вальцы, прессы, подъемники, сушильные установки) находят отражение в статье «Общепроизводственные расходы». В частности, сюда относятся амортизационные отчисления, расходы на вспомогательные материалы, на содержание и эксплуатацию помещений, занимаемых службами качества (отделами контроля), расходы на рационализаторские мероприятия и техническое усовершенствование производства для повышения качества выпускаемой продукции. В статье «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы на содержание общезаводских лабораторий по контролю качества, расходы на повышение квалификации работников службы контроля и управления качеством, командировочные расходы по вопросам обеспечения качества и др.

В статье «Потери от брака» аккумулируются все виды потерь и расходов производства по выпуску продукции, уровень качества которой не соответствует технологическим параметрам. Сюда включаются стоимость окончательно забракованной продукции, стоимость материалов (полуфабрикатов) для исправления брака, а также затраты труда на исправление брака. Производственным браком считается продукция, которая не соответствует установленным стандартам (техническим условиям) и не может быть использована по своему прямому назначению или только после доработки (исправления).

Таким образом, расходы одного целевого назначения — на обеспечение качества рассредоточены по всей номенклатуре калькуляционных статей. Это обуславливает необходимость изменения методического подхода их отражения в системе счетов бухгалтерского учета. Для этого в первую очередь необходимо произвести классификацию затрат в соответствии с целями управления качеством продукции. Эти цели обосновывают классификацию затрат на качество по их функциональной направленности и с учетом уже сложившихся методических подходов в системе учета затрат на производство. Исходя из этого, основными классификационными признаками могут быть:

- функциональное назначение затрат;
- периодичность затрат;
- центр возникновения затрат;
- учетно-калькуляционное формирование.

В соответствии функциональными назначениями затраты следует представить в следующих аспектах:

- затраты для обеспечения технологического качества изготовления продукции;
- затраты на контроль качества в процессе изготовления продукции;
- затраты по доработке некачественной продукции.

Функциональное назначение затрат определяет организационную структуру службы управления качеством продукции предприятия и направленность его деятельности. Спектр затрат по обеспечению качества большой. Он обуславливается спецификой каждой отрасли, в том числе отрасли деревообработки. Данные расходы можно представить систематизировано в виде следующей таблицы (табл. 1).

Такая классификационная разбивка затрат по их функциональному назначению позволит организовать методически правильное отражение на счетах бухгалтерского учета и сформировать информационную базу

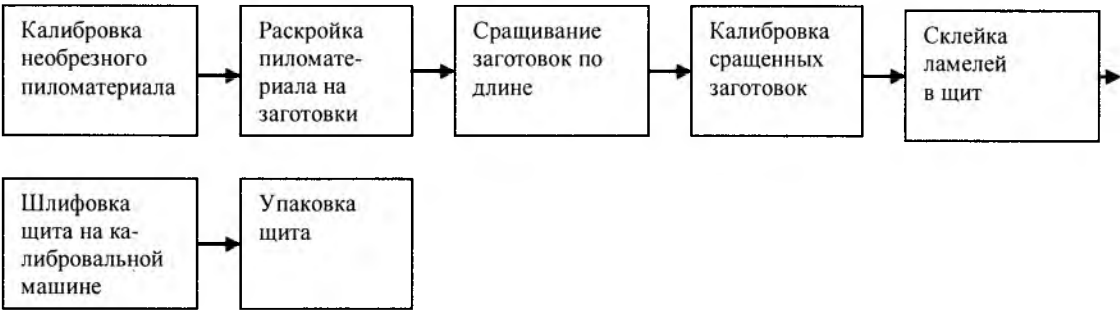
Таблица 1

Классификация затрат для обеспечения качества выпускаемой продукции

Затраты для обеспечения технологического качества изготовления продукции	Затраты по контролю качества в процессе производства продукции	Затраты по доработке некачественной продукции
<ul style="list-style-type: none"> - затраты по установке оборудования, приспособлений (единовременные), по наладке оборудования; - затраты по разработке и установке нестандартного оборудования, оснастки (установка для нанесения отвердителя); - затраты на апробацию технологических линий; - затраты на поддержание и обновление нормативно-технической документации; - затраты на текущий ремонт оборудования (поддержания в работоспособном состоянии с заданными эксплуатационными характеристиками); - затраты на содержание службы управления качеством, сертификацию и стандартизацию продукции; - затраты на подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников с целью обеспечения выпуска качественной продукции. 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты по контролю за хранением исходного сырья – брус, доски, фанера (создание помещения с постоянным микроклиматом, оборудование производственных помещений приборами и датчиками, поддерживающими микроклимат в процессе производства); - затраты на лабораторные испытания отдельных компонентов выпускаемой продукции; - затраты по техническому уходу за приборами контроля качества производства продукции (влажномер, штангенциркуль, рулетка); - затраты на пооперационный контроль технологического процесса (температурный режим, поддержание влажности); - затраты на содержание и аттестацию складов и хранилищ материалов и комплектующих; 	<ul style="list-style-type: none"> - затраты по доработке и устранению дефектов, выявленных в производстве (смоляные кармашки, несклеивание шита, неточный размер обработки, несоответствие классу поверхности, выпадающие сучки); - затраты по доработке продукции, не принятой ОТК; - потери от окончательного брака; - затраты на удовлетворение претензий, исков (рекламаций); - затраты на гарантийное обслуживание (доработка, замена, частичная замена).

для оценки их абсолютной величины, принятия решений по увеличению или снижению данных затрат, анализа и совершенствования их структуры.

Рассматривая далее влияние классификационных признаков на формирование затрат для обеспечения качества выпускаемой продукции, следует отметить, что центры их возникновения определяются самой технологической последовательностью изготовления продукции (бригада, участок, цех). Так, по производству мебельного щита центрами возникновения затрат являются:



Признак учетно-калькуляционного формирования данных затрат предусматривает их учет в системе счетов бухгалтерского учета с использованием различных калькуляционных способов отнесения и распределения (прямое отнесение, распределение пропорционально принятой базе и др.).

Предлагаемая классификация затрат для обеспечения качества дает возможность усовершенствовать методику их отражения в бухгалтерском учете, так как в настоящее время эти затраты учитываются вместе с другими составляющими затратами на производство продукции и выделение их (для анализа и принятия решений) затруднено. Отмечая их комплексный характер, методически обоснованно организовать их учет аналогично учету других комплексных расходов, таких как общепроизводственные и общехозяйственные. Следовательно, для учета затрат по обеспечению качества продукции целесообразно использование собирательно-распределительного принципа построения счета для их отражения. Предусмотренный действующим планом счетов бухгалтерского учета 28 «Брак в производстве» структурирован именно таким образом, поэтому может быть использован для отражения всех затрат по обеспечению качественного выпуска продукции. Для этого предлагается выделить в его составе два субсчета: 28-1 «Затраты по обеспечению качества производимой продукции» и 28-2 «Потери от брака». Счету 28 имеет смысл дать название «Затраты по качеству и потери от брака». Далее, в номенклатуре калькуляционных статей затрат на производство целесообразно предусмотреть отдельную калькуляционную статью «Затраты по обеспечению качества продукции», которая будет отражать общую сумму затрат по обеспечению качества. Записи по этой статье будут производиться в конце отчетного периода при распределении учтенных на счете 28 затрат в разрезе видов продукции.

Для аналитического учета затрат по обеспечению качества разработана и предлагается к использованию «Ведомость учета затрат по обеспечению качества выпускаемой продукции» по следующей форме (табл. 2).

Таблица 2

ООО «Альво»
Ведомость учета затрат по обеспечению качества выпускаемой продукции
Цех № 1, июль 2005 г.

Корреспондирующие счета Дебет счета 28 «Затраты по качеству и потери от брака» Статьи аналитического учета	10	60	68	69	70	76	Итого за месяц	Итого с начала года
	2	3	4	5	6	7	8	9
Субсчет 28-1 «Затраты по обеспечению качества производимой продукции» 1. Затраты для обеспечения технологического качества изготовления продукции: Всего	44300	644900	50000	437500	1250000	276625	2703325	14746580
в том числе:								
- затраты по установке оборудования, приспособлений (единовременные), по наладке оборудования								
- затраты по разработке и установке нестандартного оборудования, оснастки	44300						44300	177200

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5	6	7	8	9
- затраты на апробацию технологических линий								
- затраты на поддержание и обновление нормативно-технической документации		88100				41200	129300	619180
- затраты на текущий ремонт оборудования (поддержание в работоспособном состоянии с заданными эксплуатационными характеристиками)								
- затраты по обеспечению качества исходного сырья		38900					37960	38900
-затраты на содержание службы управления качеством			50000	437500	1250000	16125	1753625	12275300
- затраты на сертификацию и стандартизацию продукции		517900					517900	1306100
- затраты на подготовку, переподготовку и повышение квалификации работников с целью обеспечения выпуска качественной продукции						219300	219300	329900
2. Затраты на контроль качества в процессе производства продукции:								
всего	119000	27600					146600	528000
в том числе:								
- затраты по контролю за хранением исходного сырья		27600					27600	88400
- затраты по техническому уходу за приборами контроля качества производства продукции	119000							439600
- затраты на пооперационный контроль технологического процесса								
- затраты на содержание и аттестацию складов и хранилищ материалов и комплектующих								
Субсчет 28-2 «Потери от брака»								
всего:	189020		2248	19670	56200	725	267863	830030
в том числе:								
- затраты по доработке и устранению дефектов, выявленных в производстве	64320						64320	197630
- затраты по доработке продукции, не принятой ОТК	124700		2248	19670	56200	725	203543	632400
- потери от окончательного брака								
- затраты на удовлетворение претензий, исков (рекламаций)								
- затраты на гарантийное обслуживание (доработка, замена, частичная замена)								
Всего затрат	352320	672500	52248	457170	1306200	277350	3117788	16104610

Этот регистр аналитического учета построен на основе рассмотренной классификации данных затрат. Он позволяет аккумулировать разнообразные затраты по качеству производства продукции и дает возможность определить их влияние на достигнутое качество продукции. Кроме того, это позволит проводить анализ данных расходов по предприятию и отдельным цехам с целью принятия необходимых управленческих решений. Считаем целесообразным представление данных затрат и в годовой отчетности предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) деревообработки.— Мн.: 2000.—192 с.
2. Гуккаев В. Б. Учетная политика организации.— М.: Бератор-Пресс, 2002.— 256 с.
3. Комисарова И.Л. Об учете расходов организации по экономическим элементам/ Бухгалтерский учет.— 2003.— С. 60-62.
4. Николаева С. А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы.— М.: Аналитика-Пресс, 2000.— 208 с.