

• государственная финансовая поддержка сферы негосударственной системы образования, направленная на обеспечение высоких образовательных стандартов.

Новые экономические модели финансирования образования нацеливают на создание специфических моделей финансового контроля.

Сложившаяся ситуация в финансировании сферы образования Республики Беларусь требует более экономного расходования бюджетных денег. Наряду с этим уделяется большое значение эффективному использованию внебюджетных источников финансирования.

Одним из методов наблюдения за целевым расходованием бюджетных и внебюджетных средств является внутриведомственный финансовый контроль. Его сущность состоит в формировании определенной системы обязательных действий по документальной и фактической проверке законности, эффективности совершенных финансовых операций. В условиях рыночной экономики более широкое применение получил такой способ финансового контроля, как внутренний аудит. Это часть системы финансового контроля, которая выявляет достоверность и законность учета и отчетности и осуществляется специальной службой самой организации.

Цель внутреннего аудита высшей школы — проверить соблюдение законодательства Республики Беларусь в процессе осуществления финансовых и хозяйственных операций, использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормативами и сметами.

Первым, основным элементом внутреннего аудита высшей школы является сфера управления внебюджетными финансовыми потоками. Большая роль здесь отводится анализу финансового состояния высшей школы, которое определяется количеством внебюджетных источников и объемом денежных средств; анализу финансовой отчетности и ее соответствию организационной структуре высшей школы; определению финансовой устойчивости внебюджетной деятельности. Последняя определяется благодаря инвестиционной привлекательности получения высшего образования. В сфере образования факторами инвестиционной привлекательности служат качество образования и социальный престиж получаемой профессии.

Второй элемент внутреннего аудита высшей школы — учетная система, целью которой является повышение социально-экономической отдачи ресурсов. Наличие и использование внебюджетных средств вызвали необходимость учета и контроля всех видов внебюджетной деятельности, а также анализа качества и стоимости образования.

Третьим элементом внутреннего аудита является система контрольных процедур, которая включает в себя совокупность взаимосвязанных методик, правил и видов проверок.

Целесообразность внутреннего аудита определяется действенностью системы внутреннего контроля по предотвращению, выявлению и исправлению ошибок, искажений и нарушений в ходе учета хозяйственных операций по внебюджетным средствам высшей школы, т.е. получением качественной и своевременной финансовой информации о состоянии и использовании внебюджетного инвестирования.

Своевременное решение этих задач позволит улучшить эффективное использование ограниченных финансовых ресурсов в сфере образования на современном этапе развития экономики.

О.Л. ТЕРЕШКИНА

УЧЕТ И РЕГУЛИРОВАНИЕ ЗАТРАТ В СИСТЕМЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ

В связи с внедрением рыночных элементов в экономику Беларуси для субъектов хозяйствования становится весьма актуальной задача повышения конкурентоспособности их продукции и обеспечения ее качества. Законы конкурентной

Ольга Леонидовна ТЕРЕШКИНА, аспирантка кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ.

борьбы таковы, что если качество и стоимость продукта удовлетворяют потребителя, выручка предприятия (а следовательно, и доход) растет, если нет — падает. Таким образом, для производства экономически выгодной продукции хозяйствующим субъектам необходимо не только обеспечить соответствующее ее качество, но и сделать это с затратами меньшими, чем у конкурентов. На уровень затрат по обеспечению качества продукции оказывают сложное влияние многие технические, организационные, экономические факторы как на предприятии-изготовителе, так и вне его. Поэтому проблема эффективности этих затрат разрешима лишь через проектирование и внедрение в организации системы качества.

Под системой качества понимается совокупность организационной структуры, методик, процессов и ресурсов, необходимых для осуществления административного управления качеством [1, 20]. Основной задачей системы качества является обеспечение качественных характеристик изделия, заложенных на стадии проектирования (так называемое качество замысла) и реализуемых на этапах производства и сбыта при определенной величине затрат, расходуемых на эти цели.

В процессе производства реализуются характеристики, присущие самому изделию — классификационные и функциональной пригодности (надежность, безопасность, экологичность и т.п.), а на этапе продвижения товара к потребителю воплощаются характеристики сервисного и послепродажного обслуживания потребителя — плотность сбытовой сети, организация гарантийного обслуживания и т.д. Как было отмечено ранее, на эти процессы воздействуют внешние и внутренние факторы, в результате чего реальное качество продукции нередко оказывается ниже «качества замысла». Для приближения реального качества к теоретически намеченному и организуется процесс обеспечения качества, под которым понимаются все планируемые и систематически осуществляемые виды деятельности в рамках системы качества, а также подтверждаемые (если это требуется), необходимые для создания достаточной уверенности, что объект будет выполнять требования к качеству [1, 20].

Процесс обеспечения качества является частью процесса производства, сопряжен с определенными затратами, и как оценка результатов производственного процесса основывается на производственных затратах, так и оценка результатов процесса обеспечения качества должна базироваться на информации о затратах на обеспечение качества.

К затратам, связанным с обеспечением качества, относятся затраты, возникающие при обеспечении и гарантировании удовлетворительного качества, а также связанные с потерями, когда удовлетворительное качество не достигнуто.

Действующая в Республике Беларусь система бухгалтерского учета не приспособлена для выделения затрат на обеспечение качества и способствует сложности, трудоемкости, большой вероятности ошибки при выборе этих затрат из общей суммы производственных затрат. Отдельные предприятия пошли по пути организации оперативного учета затрат на качество вне системы счетов бухгалтерского учета, но это, скорее, временная мера. Перспективы же учета затрат на качество как одного из видов управленческого учета видятся не обособленно, а в составе единого бухгалтерского учета. Для этого необходимо совершенствовать бухгалтерский учет таким образом, чтобы его приоритетной задачей стало предоставление информации, помогающей предприятиям организовывать их рациональную деятельность, а не налоговый учет. Тогда станет возможным системный прямой учет затрат на обеспечение качества продукции в рамках бухучета первоначально с отделением их на счетах производственных затрат. Последующий учет затрат на обеспечение качества, по мнению автора, целесообразно вести на самостоятельном синтетическом счете, который можно выделить в разделе III «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета. Аналитический учет на этом счете соответственно будет вестись по видам затрат и центрам ответственности.

Наиболее исследуемой проблемой в системе управления качеством продукции является определение критерия эффективности функционирования данной системы.

Боле ранние исследования выдвигали в качестве такового минимальные значения затрат, обеспечивающие заданные показатели качества изделий [2, 86 — 90; 3; 4].

Когда затраты на качество начали рассматривать не только как затраты на превентивные действия и контроль, изменился и подход к определению величины затрат. Так, И.А. Будищева и Я.Д. Плоткин критерием эффективности функционирования системы качества предлагают считать суммарный экономический эффект у производителя и потребителя продукции. Модель метода максимального экономического эффекта базируется на традиционном подходе к определению оптимальной стоимости качества (рис. 1).

Ось абсцисс — это вероятность бездефектности продукции $P = (N - D) / N$, где N — объем продукции (количество единиц готовой продукции), D — число дефектных единиц продукции. При отсутствии дефектных изделий в готовой продукции $D = 0$, а следовательно, $P = 1$, что соответствует 100 %-ному качеству готовой продукции (100 % качества). Если же вся готовая продукция является дефектной, т.е. $D = N$, то $P = 0$ (100 % дефектов). Денежные средства, затрачиваемые производителем на единицу продукции, соответствующие определенному качеству, отложены на оси ординат. Кривая 1 изображает затраты производителя на обеспечение качества. Даже при 100 %-ной дефектности готовой продукции, т.е. продукции, которой потребитель не воспользуется, производитель затратит средства на ее изготовление за счет стоимости использованных материалов и электроэнергии, амортизации обо-

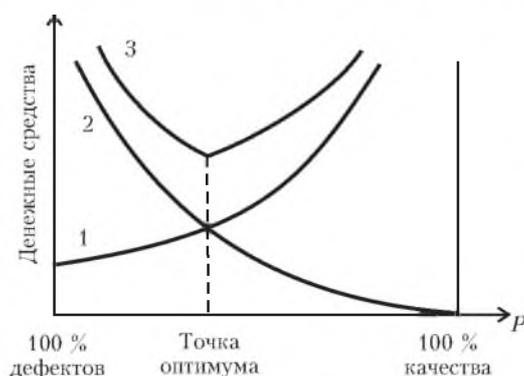


Рис. 1. Традиционная модель оптимальной стоимости качества

рудования, оплаты труда рабочих и т.п. Они составят издержки производителя на производство некачественной продукции. Считается, что абсолютное, 100 %-ное соответствие продукта техническим условиям практически недостижимо из-за бесконечно больших затрат. Затраты потребителя на эксплуатацию поставленного ему продукта (кривая 2) уменьшаются с ростом качества за счет уменьшения его затрат на исправление несоответствий и стремятся к нулю при 100 %-ном уровне качества. Общие затраты на качество определялись суммированием затрат производителя и потребителя (кривая 3). Их минимальное значение и есть оптимальная стоимость

качества, определяющая максимальный экономический эффект, а проекция его на ось абсцисс — точка оптимума качества, иначе говоря, оптимальный уровень дефектности продукции.

На методе максимального экономического эффекта основываются КСУКП (комплексные системы управления качеством продукции), созданные на предприятиях Республики Беларусь в последнее десятилетие: в числе других перед ними ставится и задача установления оптимального соответствия между затратами на обеспечение качества и уровнем качества выпущенной продукции.

Однако надо отметить несоответствие метода максимального экономического эффекта современному развитию систем управления качеством продукции. В сферах производства и сбыта произошли изменения, повлекшие за собой необходимость пересмотра приоритетной цели системы качества.

Во-первых, технический прогресс привел к увеличению сложности продукции, от которой рынок стал требовать большей надежности, большей точности в выполнении присущих им функций.

Во-вторых, произошло увеличение гарантированного срока службы продуктов с соответствующим увеличением затрат производителя на устранение отказов, ремонт и поставку запасных частей.

В-третьих, само развитие технологий привело к созданию производств, обеспечивающих минимальный разброс параметров продуктов, а значит, появилась возможность изготовить продукт без дефектов.

Эти объективные обстоятельства вызывают необходимость пересмотра традиционной точки зрения на стоимость качества, а следовательно, и поиска нового критерия эффективности функционирования системы качества.

Какие же произошли изменения в стоимости качества (рис. 2)?

Так как стало возможным достижение 100 %-ного качества продукции, то и затраты производителя на ее изготовление становятся конечной величиной. Кроме того, повышение качества в результате роста технического прогресса, как правило, ведет к увеличению объема продаж, а значит, и к росту доходов производителя. Это сдвигает график суммарных затрат на качество, что приводит к минимальной стоимости качества при его 100 %-ном уровне (кривая 4).

Таким образом, в ранг конечной цели функционирования системы качества возводится цель достижения “нулевого дефекта”, т.е. вместо того чтобы искать оптимальный уровень дефектности, соответствующий минимальному суммарному уровню затрат, производитель должен сконцентрировать внимание на полном исключении дефектов и определении пути оптимального распределения затрат на качество по категориям для получения максимальной прибыли.

Все это справедливо для предприятий, функционирующих в условиях острой конкурентной борьбы, когда возможность получения максимального дохода заключается в обеспечении конкурентоспособности качества и стоимости своей продукции, т.е. сам рынок для них и является экономическим рычагом, стимулирующим выпуск высококачественной продукции. Но это не касается всех производителей Беларуси. В условиях, когда основная масса потребителей имеет настолько низкую покупательную способность, что в состоянии покупать только дешевые продукты и в минимальном количестве, производство продуктов высокого качества не является экономически целесообразным. Кроме того, сложно найти экономические стимулы повышения качества продукции и услуг для обширной сети инфраструктур общественного характера (системы транспорта, связи, водоснабжения и т.д.). В обоих случаях снижение качества ниже определенных уровней может привести к невосполнимому ущербу окружающей среде, жизни, здоровью и имуществу людей. А значит, возникает необходимость во вмешательстве государства в дела производителей с целью обеспечения должного качества продукции как с использованием своих властных полномочий, так и путем экономического стимулирования. В этой связи совершенствование системы учета, контроля и регулирования затрат на обеспечение качества продукции целесообразно осуществлять в направлении создания в рамках бухгалтерского учета системы прямого учета этих затрат по всем категориям и центрам ответственности. Владение с ее помощью объективной информацией даст возможность построить крепкую базу для успешной работы предприятия по продвижению к “нулевому дефекту”.

Литература

1. *Окрепилов В.В.* Управление качеством. М., 1998.
 2. *Беленький П.Е., Козориз М.А.* О некоторых моделях технико-экономического управления качеством продукции // Методология и опыт разработки проблем автоматизации управления качеством. Киев, 1978.
 3. *Гинсбург Е.Т.* Экономика производственного процесса. Ярославль, 1976.
 4. *Залесский А.Б.* Сравнительная оценка хозяйственных решений. Ярославль, 1976.
- Будищева И.А., Плоткин Я.Д.* Регулирование затрат на обеспечение качества продукции. М., 1989.
- Ванкевич В.* Реформирование учета не самоцель, а необходимость // Финансы, учет, аудит. 1999. № 3.
- Всеобщее управление качеством = Total Quality Management / Под ред. О.П. Глудкина. М., 1999.

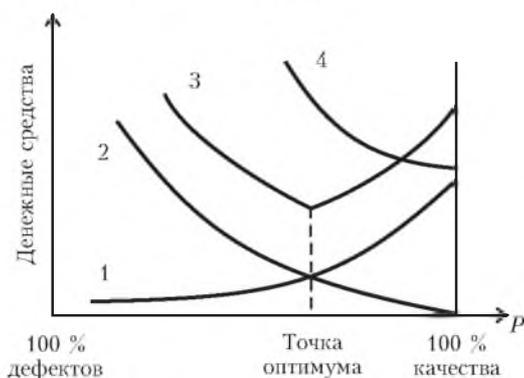


Рис. 2. Модель “нулевого дефекта” оптимальной стоимости качества