

аналоги, классифицируемые одним кодом ТН ВЭД.

Таким образом, вступление в ВТО и последующая либерализация внешнеторгового режима не должны рассматриваться лишь как «неизбежное зло» или плата за недискрептацию белорусских экспортных товаров и услуг на внешних рынках. Либерализация внутреннего рынка по определенным товарным группам и видам услуг соответствует национальным интересам и находится во взаимосвязи с задачей пересмотра специализации республики. При этом важнейшей составляющей белорусской тарифной политики должны стать ее либерализация путем унификации тарифа в рамках групп однородных товаров и

совершенствование процедуры применения тарифа, предусматривающей максимальное упразднение всевозможных льгот и преференций, в особенности индивидуальных. Применение таких мер не снизит поступления в бюджет. В большинстве случаев отпадет необходимость прибегать к применению различных льгот.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Market Access: Unfinished Business. Post-Uruguay Round Inventory and Issues [Electronic resource]: Special Study 6. WTO Secretariat. – Geneva: WTO Publications, 2001. – 61 p. – Mode of access: <http://www.wto.org>.

2. Насута, С. Количественные оценки таможенного тарифа переходной экономики / С. Насута // Ломоносов-2002: Международная конференция студентов

и аспирантов по фундаментальным наукам: сб. тезисов / МГУ им. М.В. Ломоносова, 9-12 апреля 2002; под общ. ред. В.Н. Сидоренко [и др.] – М.: МАКС Пресс, 2002. – С.56-57.

3. Index of Economic Freedom, 2002 [Electronic resource]: Heritage Foundation, The World Street Journal. – Washington, 2002. – 428 p. Mode of access: www.heritage.org.

4. Chile [Electronic resource]: Trade Policy Review. Report by the Secretariat. WTO, WT/TPR/S/124. – 2003. – 97 p. – Mode of access: <http://www.wto.org>.

5. Куманева, С.Г. О либерализации российского таможенного тарифа и ее практических результатах / С.Г. Куманева // Ломоносов-2003: Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам: сб. тезисов / МГУ им. М.В. Ломоносова, 15-17 апреля 2003; под общ. ред. В.Н. Сидоренко [и др.] – М.: ТЕИС, 2003. – С. 469-470.

Классификация затрат на обеспечение качества продукции

С развитием рыночных отношений для субъектов хозяйствования весьма актуальной становится задача повышения конкурентоспособности продукции и обеспечения ее качества. Процесс обеспечения качества является частью производства и сопряжен с определенными затратами, исследованию которых в настоящее время не уделено должного внимания. В данной статье рассматриваются возможные классификации затрат на обеспечение качества продукции. На основании проведенного исследования автор предлагает новую группировку затрат, которая обеспечит надлежащий их учет, контроль, позволит принимать своевременные управленческие решения в области их регулирования.

Л.О. МАНЬКОВСКАЯ,
аспирант кафедры учета, анализа и аудита в промышленности БГЭУ

Конкурентоспособность товаров на 70-80% зависит от их качества (3, с.388). Вместе с тем цена товара также является мощным средством конкурентной борьбы на рынке. Поэтому для производства экономически выгодной продукции хозяйствующим субъектам необходимо не только обеспечить соответствующее качество, но и делать это с наименьшими затратами.

Процесс обеспечения качества продукции является частью процесса производства и сопряжен с определенными затратами. Исходя из того что оценка результатов производственного процесса основывается на производственных затратах, есть основания считать, что оценка результатов процесса обеспечения качества должна базироваться на информации о затратах по обеспечению качества.

К затратам, связанным с обеспечением качества, относят затраты, возникающие при обеспечении и гарантиро-

вании удовлетворительного качества этой продукции, а также затраты, связанные с потерями, когда удовлетворительное качество не достигнуто (11, с.63; 2, с.6-7).

В современной отечественной практике учета затраты на обеспечение качества входят в состав себестоимости продукции, однако полная и четкая группировка статей данного вида затрат отсутствует. Кроме того, действующие в Республике Беларусь методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции не при-

способлены для выделения затрат на обеспечение качества, отличаются сложностью, трудоемкостью в работе с ними, содержат предпосылки для ошибок при выборке этих затрат из общей суммы производственных расходов. Решение данной проблемы кроется в плоскости введения отдельного синтетического счета, который можно выделить в разделе III «Затраты на производство» Типового плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации. Это позволяет не только объединить весь спектр затрат на обеспечение качества продукции в единое целое, но и обеспечить своевременное их регулирование, то есть постоянно поддерживать затраты на оптимальном уровне за счет контроля и направленного воздействия на производство. Аналитический учет на данном счете целесообразно вести по видам затрат, которые могут быть сформированы на основе их классификации.

В настоящее время существуют различные подходы к классификации затрат на обеспечение качества продукции. Во-первых, поскольку такие затраты являются частью производственных, они могут классифицироваться по тем же признакам. Рассмотрим некоторые из них.

По способу отнесения на готовую продукцию затраты на обеспечение качества можно классифицировать как прямые и косвенные. К прямым можно отнести стоимость используемых материалов, используемых при лабораторных исследованиях определенного вида продукции, к косвенным – заработную плату работников, осуществляющих испытания и приемочный контроль поступающих материалов, комплектующих изделий, оборудования и оснастки, контроль качества технической документации.

По отношению к объему производства выделяются переменные затраты на обеспечение качества продукции и постоянные.

Переменными затратами, зависящими от объема производства, являются стоимость используемых материалов при операционном контроле продукции, затраты на электроэнергию при проведении контрольно-измерительных операций, постоянными затратами – затраты подразделений по выполнению работ, направленных на поддержание функционирования системы обеспечения качества продукции.

Возможно также выделение переходных групп затрат по данному признаку: полупеременные и полупостоянные затраты.

По отношению к процессу производства затраты на обеспечение качества продукции можно разделить на производственные, возникающие в процессе производства, и внепроизводственные.

К производственным относятся затраты на контроль и оценку качества продукции. Внепроизводственными являются затраты, возникающие вследствие внешних несоответствий продукции установленному уровню качества, например штрафы, рекламации по причине выявления дефектов продукции, а также расходы по гарантийному обслуживанию.

По времени возникновения затраты можно классифицировать на текущие и расходы будущих периодов, по характеру – на единовременные и текущие, в зависимости от времени получения исходных данных – на плановые и фактические.

По степени возможности влияния на общую сумму затрат на обеспечение качества продукции различают: регулируемые – затраты, величина которых находится в прямой зависимости от воздействия на них со стороны управления, и

нерегулируемые, на которые невозможно оказать влияние.

По видам работ затраты на обеспечение качества продукции классифицируют в соответствии с технологией производства и последовательностью работ: затраты при транспортировании, приемке продукции, хранении, производстве, реализации и др. Данная группировка не позволяет с достаточной достоверностью формировать информацию для организации системы контроля по местам возникновения затрат, так как один и тот же вид работ, например контроль в процессе производства, может выполняться несколькими исполнителями. Также некоторые виды работ, например поверка контрольно-измерительного оборудования, может производиться внутренними подразделениями и внешними подрядчиками. В соответствии с этим классификация затрат по видам работ дополняется группировкой по местам возникновения затрат. Классификация затрат по местам их возникновения зависит от организационной структуры управления, и поэтому на каждом предприятии разрабатывается своя номенклатура статей.

Наряду с этим может использоваться разделение затрат на обеспечение качества по видам продукции, проектам, потребителям, рынкам и подразделениям или центрам ответственности предприятия.

Данные виды группировок затрат позволяют организовать их аналитический учет, однако этого недостаточно для формирования общей величины затрат на обеспечение качества продукции.

Процесс производства продукции представлен тремя стадиями – технической подготовки производства, изготовления и реализации. На каждой стадии качество изделий зависит от качества четырех элементов – средств труда, предметов труда,

живого труда, информации о качестве. Так, И.А. Будищева группирует затраты на обеспечение качества продукции согласно перечисленным элементам процесса производства (2, с.58). Однако следует отметить, что в данной классификации с элементами обеспечения качества продукции отождествляются факторы производства.

В соответствии с Международным стандартом ИСО 9004 жизненный цикл продукции включает 12 этапов, протекающих в виде «петли качества» (рис.1), что, по мнению некоторых экономистов, может быть положено в основу классификации затрат на обеспечение качества продукции (10, с.80; 5, с.96). Классификация затрат, построенная по данному признаку, свидетельствует о наличии затрат на обеспечение качества продукции на каждом этапе ее производства, но не позволяет их систематизировать для осуществления учета и анализа.

В основу деления затрат на обеспечение качества продукции может быть положен факторный признак. Основными факторами, влияющими на качество изготовления продукции, являются: трудовые, организационные, информационные, материальные, технические, технологические (4, с.89). Согласно данной класси-

фикации затраты на обеспечение качества продукции будут обусловлены, с одной стороны, затратами на совершенствование факторов и условий производства, а с другой – потерями от брака в результате их неудовлетворительного состояния. Использование вышеназванной классификации затрат на обеспечение качества продукции затруднено в связи с тем, что некоторые элементы с равным основанием можно отнести к любой группе.

Так как управление качеством осуществляется на всем протяжении жизненного цикла продукции, то и затраты на обеспечение качества продукции будут существовать от момента начала маркетинговых исследований до утилизации продукции. За время жизненного цикла продукция находится в собственности разработчика, изготовителя, организаций сферы обращения и потребителя. Поэтому затраты на обеспечение качества продукции возникают у всех указанных лиц. Отношение к собственнику продукции является следующим признаком классификации затрат на качество.

У каждого собственника, за исключением потребителя, существуют функциональные затраты. При передаче права собственности на продукцию следующему участнику произ-

водственной цепи затраты, связанные с качеством, входящие в себестоимость продукции предыдущего звена, можно суммировать с соответствующими затратами последующего звена. Таким образом, затраты на качество аккумулируются в ходе жизненного цикла продукции до момента ее продажи конечному потребителю. Так как усилия всех участников цепочки производства имеют в условиях рыночной экономики одну цель – удовлетворение конечного потребителя, то всех участников данной системы (разработчиков, изготовителей и организации сферы обращения) можно объединить под одним наименованием «производитель». При этом затраты на качество можно разделить на две категории: затраты на качество производителя и затраты на качество потребителя.

Так как в процессе производства принимает участие не один производитель, а группа предприятий, связанных между собой отношениями «поставщик – потребитель», то понятие производителя при переходе к анализу затрат на конкретном этапе производства можно разделить на понятия «поставщик» и «производитель».

Не относящиеся к затратам производителя затраты на обеспечение качества продукции на отдельном этапе производства можно объединить в группу прочих затрат. Прочие затраты на качество – затраты, которые непосредственно не несет производитель, но которые влияют на его решения и конечный успех на рынке. К прочим затратам на качество относятся затраты, связанные с качеством у потребителя и поставщика.

Значительная часть затрат на обеспечение качества продукции поставщика входит в себестоимость продукции поставщика, поэтому, чем больше затраты на качество, тем выше себестоимость продукции



Рис. 1. Стадии жизненного цикла продукции (9, 80)

поставщика. Производитель, таким образом, заинтересован в снижении затрат на качество своих поставщиков и субпоставщиков. Затраты на качество поставщика можно классифицировать так же, как и затраты производителя. Необходимо учитывать, что часть затрат производителя, возникших по вине поставщика, может быть перенесена на поставщика в группу затрат на внешние отказы.

Затраты на обеспечение качества продукции потребителя возникают в связи с эксплуатацией некачественной продукции. Данные затраты в соответствии с законодательством в области защиты прав потребителя частично могут быть перенесены на затраты производителя, т.е. стать частью его затрат на внешние отказы. Высокие затраты на качество у потребителя снижают прибыль производителя и способствуют уменьшению интереса потребителя к продукции. Поэтому предприятие должно подключать данные о затратах, связанных с качеством в эксплуатации, к анализу собственных затрат на качество.

Наряду с этим при классификации затрат на обеспечение качества продукции некоторые авторы используют функциональный признак (5, с.89; 1, с.12). На основании проведенного исследования в основу данных классификаций положен метод А. Фейгенбаума, получивший название РАФ (ПОД), который назван по первым буквам трех категорий затрат на обеспечение качества продукции (prevention – предупреждение, appraisal – оценивание, failure – дефект) (11, с.64). Таким образом, А. Фейгенбаум объединил затраты на обеспечение качества продукции в три группы: затраты на предупреждение возникновения дефектов, к которым относятся затраты на исследова-

ние, предупреждение и снижение роста несоответствий; затраты на оценку качества продукции – это затраты на оценку достижения требуемого качества работ, выполняемых на любой стадии производственного процесса; затраты, обусловленные внутренними и внешними отказами продукции.

Японские специалисты считают, что подход А. Фейгенбаума имеет существенный недостаток, заключающийся в невозможности оценить экономическую эффективность затрат, которая определяется сравнением затрат и потерь. В основу классификации затрат, по их мнению, должен быть положен принцип полезности.

В основу японской модели положена концепция, ориентированная не на продукцию, а на деятельность по обеспечению качества продукции и ее результаты. Поэтому формирование затрат на обеспечение качества продукции представляет собой определение стоимости работ, направленных на уменьшение общих затрат путем увеличения стоимости мероприятий по предупреждению несоответствий и дефектов. Результатом последнего окажутся сокращение затрат на оценку качества и расходы, обусловленные браком. Экономическая эффективность использования данного подхода к классификации затрат в возможности сравнения затрат с затратами, а не затрат с доходами, как это происходит при использовании подхода А. Фейгенбаума. Более того, ориентируясь на национальную систему учета, следует отметить, что классифицировать затраты, обусловленные внутренними и внешними отказами продукции, не позволяет то обстоятельство, что они имеют разный источник возмещения: первые возмещаются за счет себестоимости, вторые признаются в учете как внереализационные.

В соответствии со стандартами ИСО серии 9000 каждое предприятие вправе использовать классификацию затрат на обеспечение качества продукции согласно собственным критериям, а также собственные методы их определения. Вместе с тем, производители иногда должны руководствоваться определенными требованиями к учету затрат на обеспечение качества продукции. Так, американские производители, работающие по контрактам с обязательным выполнением требований военных стандартов к системе качества, обязаны не только учитывать затраты по строго установленным направлениям, но и предоставлять отчетность по ним потребителю (4, с.22). Автомобилестроительные фирмы предъявляют к поставщикам требования учета затрат в соответствии с собственными рекомендациями и рекомендациями потребителей – автосборочных предприятий. Таким образом, приведенные примеры иллюстрируют объективно происходящий в настоящее время процесс интеграции предприятий, цель которых состоит в удовлетворении запросов потребителя конечного продукта при согласовании интересов и действий всех предприятий, участвующих в производственном процессе, как в области качества, так и в других областях. При этом затраты на обеспечение качества продукции играют роль одного из способов экономической интеграции в области качества. Для обеспечения такой интеграции необходима стандартизация определенных направлений затрат на обеспечение качества продукции.

На основании проведенного исследования нами предлагается классификация затрат на обеспечение качества продукции в разрезе статей расходов, представленная на рисунке 2. В данной классификации использованы принципы американского и японского подходов к груп-

ЗАТРАТЫ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ

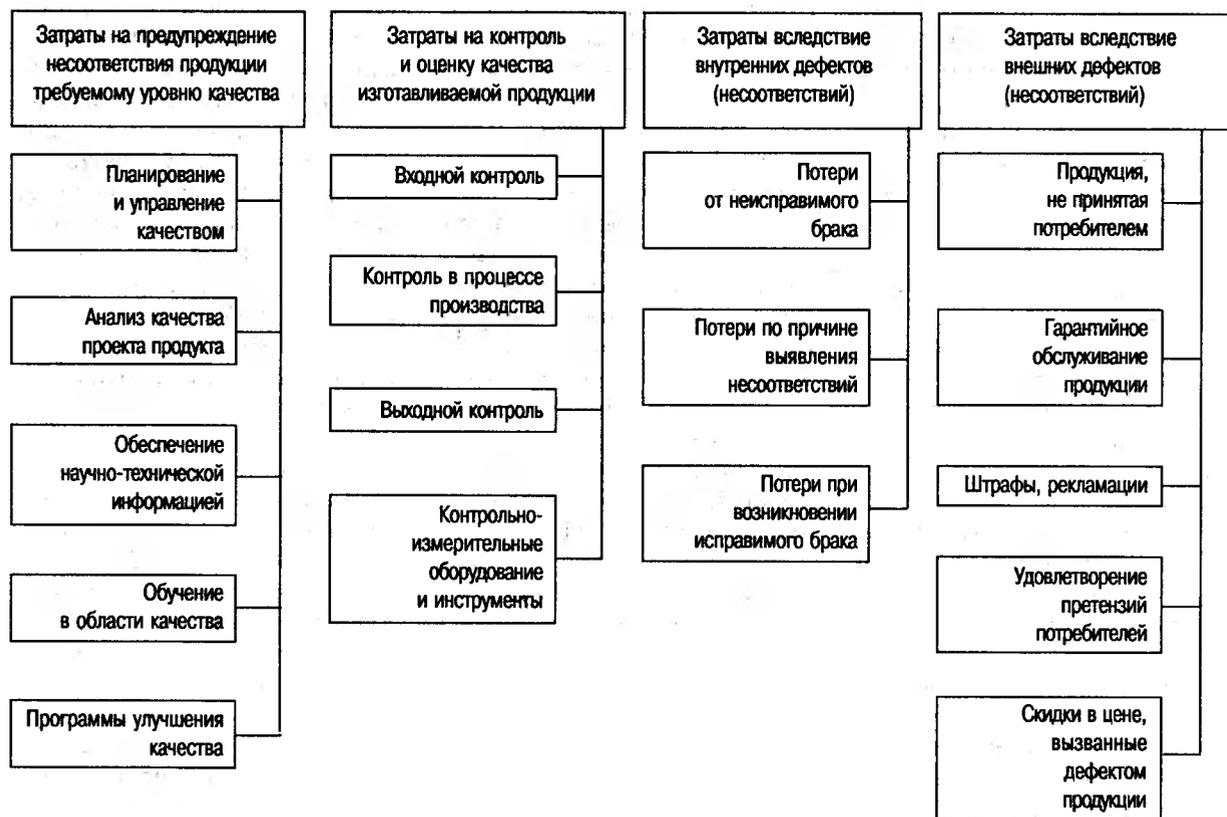


Рис. 2. Классификация затрат на обеспечение качества продукции

пировке затрат на обеспечение качества продукции, где статьи затрат на обеспечение качества продукции сгруппированы по функциональному признаку и направлениям расходов. Такая группировка затрат, по нашему мнению, позволит обеспечить надлежащий учет затрат и достоверность формируемых показателей.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Алешкевич О.П. Аналитический и синтетический учет качества продукции и пути его развития // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. – № 10. – С. 10-14.
 2. Будипцева И.А., Плоткин Я.Д. Регулирование затрат на обеспечение каче-

ства продукции. – М.: Издательство стандартов, 1989. – 184 с.

3. Гончаров В.В. Руководство для высшего управленческого персонала: В 2-х ч. Т.1. М.: МНИПУ, 1998. – 816 с. (20, 73).
 4. Затраты на качество или стоимость плохого качества. Серия «Все о качестве. Зарубежный опыт». Выпуск 9.1998. – М.: НТК «Трек», 1999. – 40 с.
 5. Кремнев Г.Р. Управление производительностью и качеством /Учебное пособие для эк. вузов/ ГУУ, НФПК – М.: ИНФРА М, 1999. – 287 с.
 6. Шаборкина Л.В., Клюева Т.А. Уровень конкурентоспособности новой продукции и управление нововведениями // Стандарты и качество, № 1, 1999. – С.66-69.
 7. Новиченко П.П., Попова Т.Д. Учет

затрат на улучшение качества продукции. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 210 с.

8. Окрепилов В.В. Управление качеством: Учебник для вузов/2-е изд., доп. и перераб. – М.: ОАО «Изд-во «Экономика», 1998. – 639 с.
 9. Фатхутдинов Р.А. Конкурентоспособность организации в условиях кризиса: экономика, маркетинг, менеджмент. – М.: Изд-но-книготорговый центр «Маркетинг», 2002. – 886 с.
 10. Управление качеством продукции: Учеб. Пособие под ред. Н.И. Новицкого. – 2-е изд. – Мн.: Новое знание, 2002. – 367 с.
 11. Учет затрат на улучшение качества продукции и услуг // Бухгалтерский учет в торговле. – 2004 г. – 1 кв. – С.55-90.