

На правах рукописи

Зенова Елена Николаевна

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА ПРОДУКЦИИ

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Нижний Новгород – 2011

Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансового факультета ФГБОУ ВПО «Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского».

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Мизиковский Ефим Абрамович

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Плеханова Анна Феликсовна

кандидат экономических наук, доцент
Гришина Ольга Валентиновна

Ведущая организация: Институт экономики, финансов и управления
при ФГБОУ ВПО «Гольяттинском
государственном университете»

Защита состоится 15 ноября 2011 г. в 12 ч на заседании диссертационного совета ДМ 212.166.19 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского» по адресу: 603000, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, д. 37, ауд. 220.

С диссертацией можно ознакомиться в фундаментальной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского».

Автореферат и объявление о предстоящей защите размещены на сайте Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского:
<http://www.unn.ru>

Автореферат диссертации разослан «14» октября 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
кандидат экономических наук, доцент _____ Т.С. Маслова

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Качество является одной из основополагающих характеристик продукта труда, формирующих потребительские предпочтения и успешное развитие предприятия в целом. Поскольку качество продукции является важнейшим фактором повышения уровня конкурентоспособности предприятия в современных условиях хозяйствования при выходе на международные рынки сбыта, то бухгалтерский учет, как основной поставщик экономической информации, не может стоять в стороне от учета затрат на качество продукции. В свете проводимого реформирования российского бухгалтерского учета трудно переоценить значимость кардинального пересмотра сложившегося десятилетиями стереотипа взглядов на бухгалтерский учет затрат по обеспечению качества продукции, согласно которым предпочтение отдается показателю фактической производственной себестоимости конечных продуктов труда без обособления информации о затратах на качество продукции.

По существу, затраты на обеспечение качества продукции в отечественном учете не являются объектами бухгалтерского учета, они отсутствуют в бухгалтерской и статистической отчетности, а также в тематике теории экономического анализа. Обособленный учет затрат на обеспечение качества продукции не предусмотрен ни действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, ни ПБУ и другими стандартами российского бухгалтерского учета. То же можно сказать и о МСФО. Указанные затраты также не выделены в теории и практике управленческого учета.

Наши исследования показали, что отечественные предприятия автомобилестроения учитывают затраты, непосредственно относящиеся к обеспечению качества продукции, обезличенно в составе отраслевых комплексных статей затрат. Одни предприятия учитывают упомянутые затраты в составе общепроизводственных и общехозяйственных затрат, другие относят их к расходам на продажу, либо к затратам на капитальные вложения. На некоторых предприятиях учетной политикой предписывается относить затраты на обеспечение качества продукции на финансовые результаты в составе прочих расходов.

Таким образом, тема настоящего диссертационного исследования является актуальной в области реформирования российского бухгалтерского учета производственных затрат в целом и одной из важнейших его составляющих – учета затрат на обеспечение качества продукции, в частности.

Степень изученности проблемы. Учету затрат на производство продукции посвятили свои труды отечественные и зарубежные ученые: П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, К.М. Гаррифуллин, В.Б. Ивашкевич, Т.П. Карпова, Н.П. Кондраков, А.Ш. Маргулис, Е.А. Мизиковский, И.Е. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Ф. Палий, Л.В. Попова, А.Д. Шеремет, Д.П. Дойл, К. Друри, Ч.Т. Хорнгрен и др.

Значимость вклада названных ученых в развитие бухгалтерского учета трудно переоценить. Однако справедливо будет отметить, что в их работах проблематика учета затрат на обеспечение качества продукции либо отсутствует, либо рассматривается на концептуальном уровне.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в разработке рекомендаций, касающихся постановки учета затрат на обеспечение качества продукции на отечественных автомобилестроительных предприятиях. Для достижения указанной цели определены следующие задачи:

- уточнить экономическое содержание категорий «качество» и «затраты на обеспечение качества», а также термина «жизненный цикл продукции»;
- определить объекты учета затрат на обеспечение качества продукции в бухгалтерском учете и классифицировать их по однородным группам для предупреждения обезличивания затрат («котлового» учета);
- сформировать состав затрат на качество по всему жизненному циклу продукта труда и внутри – по каждой однородной группе;
- разработать процедуры учета указанных затрат и рекомендовать порядок документооборота данных об этих затратах внутри однородных групп;
- разработать методику учета на бухгалтерском собирательно-распределительном счете 24 «Затраты на обеспечение качества продукции», систему учетных кодов по однородным группам указанных затрат и ведомости аналитического учета затрат по каждой однородной группе;
- предложить специализированную методику бюджетирования (сметного планирования), а также разработать формы внутренней отчетности по затратам на обеспечение качества продукции.

Предметом исследования диссертационной работы являются теория и практика современного отечественного бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества продукции.

Объектом исследования выступает состояние и перспективы бухгалтерского учета производственных затрат на российских предприятиях автомобилестроения. При этом используются материалы предприятий автомобилестроения: ЗАО «Транспорт» (г. Н. Новгород), ОАО «ГАЗ» (г. Н. Новгород), ООО «ЗЗГТ» (г. Заволжье), ООО «ЗВМ» (г. Заволжье), ООО «Агат» (г. Н. Новгород) и др.

Теоретической и методологической основой исследования послужили труды отечественных и зарубежных ученых, периодическая литература, нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета производственных затрат, общегосударственные (типовые) и отраслевые учетно-экономические и технические стандарты.

Информационным обеспечением диссертационной работы послужили учетная информация о формировании производственных затрат предприятий автомобилестроения, в том числе нормативные, плановые и отчетные калькуляции производственной себестоимости продукции, сметы (бюджеты) затрат на НИОК и ТР, учетно-экономическая информация о производственной деятельности и сервисном обслуживании, приказы по учетной политике, внутренние нормативные документы предприятий отечественного автомобилестроения, внешняя и внутрихозяйственная отчетность. В отдельных случаях рассмотрены положения МСФО, относящиеся к теме настоящего исследования.

Методика исследования базируется на диалектическом методе познания, способствующем углубленному изучению особенностей учета затрат на обеспечение качества продукции в автомобилестроении. В процессе исследования использовались общенаучные методы: моделирование, обобщение и синтез, логический, системный и комплексный подходы, а также способы экономического анализа.

Область исследования. Диссертационное исследование проведено в рамках раздела «Бухгалтерский учет и экономический анализ» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика, пункта 1.9. «Проблемы учета затрат и калькуляция себестоимости, метод ее статистического анализа».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и разработке практических рекомендаций в области отечественного бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества продукции применительно к предприятиям автомобилестроения.

При проведении исследования получены результаты, включающие элементы научной новизны:

- уточнено экономическое содержание категорий «качество» и «затраты на обеспечение качества» и определена их взаимосвязь в системе бухгалтерского производственного учета, конкретизировано содержание термина «жизненный цикл продукции»;

- определены объекты учета затрат на обеспечение качества продукции в бухгалтерском учете и классифицированы по однородным группам для предупреждения обезличивания затрат («котлового» учета); рекомендован состав затрат на обеспечение качества продукции по всему жизненному циклу продукта труда и по каждой однородной группе указанных затрат;

- рекомендован вариант группировки затрат на обеспечение качества продукции по экономическим элементам и статьям затрат, сформирован порядок документооборота затрат на обеспечение качества продукции внутри каждой однородной группы затрат;

- предложена схема бухгалтерских проводок по учету затрат на обеспечение качества продукции на самостоятельном собирательно-распределительном счете 24 «Затраты на обеспечение качества продукции», разработана система учетных кодов по однородным группам указанных затрат; рекомендованы ведомости аналитического учета затрат по каждой однородной группе;

- предложены формы и специализированные методики составления смет и консолидированных бюджетов затрат на обеспечение качества продукции; разработаны формы внутренней отчетности по затратам на обеспечение качества продукции.

Практическая значимость исследования заключается в детальной разработке самостоятельного раздела бухгалтерского учета – учета затрат на обеспечение качества продукции по однородным группам, соответствующим основным этапам жизненного цикла готовой продукции, и ориентированного на предприятия автомобилестроения. С незначительными уточнениями предлагаемые рекомендации могут использовать предприятия других отраслей машиностроения.

Предлагаемая методика организации учета затрат на обеспечение качества продукции позволит ликвидировать имеющее место обезличивание этих затрат в общих показателях производственных затрат и определить их как самостоя-

тельный объект бухгалтерского учета. Это, в свою очередь, позволит получить достоверную и детальную учетную информацию для принятия решений о финансировании научно-исследовательских работ по обеспечению качества продукции, а также обоснованно регулировать бюджеты затрат на указанную деятельность.

Апробация и внедрение результатов исследования. Обоснованные в диссертационном исследовании выводы и предложения могут быть использованы в дальнейших теоретических исследованиях в области бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества продукции, а также в учебном процессе высших учебных заведений для подготовки студентов и практических работников по курсам «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование себестоимости продукции», «Управление качеством».

Основные положения настоящего исследования сообщались на Международных научно-практических конференциях Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в 2005-2010 гг.

Содержащиеся в диссертационном исследовании отдельные практические рекомендации приняты и внедрены предприятиями автомобилестроения: ОАО «ЗЗГТ» (г. Заволжье Нижегородской области), ЗАО «Транспорт» (г. Н. Новгород). Основные положения исследования и рекомендации, изложенные в работе, обсуждались с ведущими специалистами предприятий автомобилестроения.

По результатам исследования опубликовано 19 научных работ, общий объем которых составляет 8,0 печатных листов, в том числе в изданиях, рекомендованных к публикации ВАК – 3 статьи, объемом в 1,8 п. л.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих девять параграфов, заключения и библиографического списка, содержащего 124 наименования. Работа изложена на 155 стр. и содержит 16 табл., 14 рис. и 19 приложений.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** обосновывается актуальность темы, освещается степень разработанности проблемы в отечественной и зарубежной экономической литературе, определены цель, задачи, предмет и объект, методика исследования, на-

учная новизна и практическая значимость работы, а также апробация результатов исследования.

В **первой главе** «Основные предпосылки бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества продукции» рассматривается эволюция категорий «качество» и «затраты на обеспечение качества», уточнено их экономическое содержание и определение термина «жизненный цикл продукции». Рекомендованы отраслевые номенклатуры объектов учета затрат на обеспечение качества продукции, подразделяемых укрупненно на предпроизводственный, производственный и послепроизводственный; предложен вариант учета затрат на обеспечение качества продукции по шести однородным группам затрат: проектирование, испытания и доводка, производство, приемка продукции, предпродажная подготовка, обслуживание и утилизация. Такая классификация объясняется естественно сложившимися центрами ответственности по общности работ. Предложены состав и классификация общих и специализированных затрат на обеспечение качества продукции внутри указанных однородных групп, что позволит их выделить из комплексных статей затрат.

Во **второй главе** «Организация бухгалтерского учета затрат на обеспечение качества продукции» рекомендована группировка затрат на обеспечение качества продукции по экономическим элементам и статьям затрат в общих затратах на обеспечение качества продукции и в затратах на допустимый и сверхнормативный брак в производстве. Сформирован порядок документооборота затрат на обеспечение качества продукции внутри каждой однородной группы затрат, предложен специализированный пакет первичной нормативной (конструкторской, технологической и экономической) документации, непосредственно касающейся нормативов затрат на обеспечение качества продукции и формируемой по центрам ответственности. Разработаны формы учетных регистров аналитического учета затрат на обеспечение качества продукции. Предложена методика учета затрат на обеспечение качества продукции на самостоятельном собирательно-распределительном счете 24 «Затраты на обеспечение качества продукции» в рекомендуемых ведомостях учета затрат на обеспечение качества продукции, что позволяет не «терять» указанные затраты в общей совокупности затрат предприятия и учитывать их на счете 20 «Основное производство» отдельной статьей. Разработана система учетных кодов по однородным группам затрат на обеспечение качества продукции с целью включения

массивов нормативно-справочной информации о данных затратах в единый автоматизированный комплекс норм и нормативов по объектам учета.

В **третьей главе** «Управленческие аспекты учета затрат на обеспечение качества продукции» предлагается усовершенствованная методика составления смет затрат по однородным группам учета затрат на обеспечение качества продукции для определения альтернативных вариантов использования ресурсов предприятия. В сметах предлагается по отчетным периодам выделить источники финансирования и соответствующие им суммы затрат на обеспечение качества продукции по центрам ответственности и каждому виду продукции, а также указывать прогнозируемые объемы работ внутри каждой из шести однородных групп для конкретной модели автомобиля и планируемый уровень затрат на качество выполнения данных работ. Предложены варианты специализированной внутривозвращенной отчетности предприятия о затратах на обеспечение качества продукции и методика составления бухгалтерских отчетов, что может повлиять на подготовку управленческих решений в деятельности по обеспечению качества продукции на предприятиях автомобилестроения.

В **заключении** диссертационной работы приведены выводы и обобщены научно-практические результаты исследования.

III. ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Уточнено экономическое содержание категорий «качество» и «затраты на обеспечение качества» и определена их взаимосвязь в системе бухгалтерского производственного учета, конкретизировано содержание термина «жизненный цикл продукции».

Под качеством предлагаем понимать ряд технико-экономических показателей, характеризующих способность удовлетворять требования потребителя к продукту труда в течение его жизненного цикла. При этом качественные характеристики продукта труда представляют совокупность нормативных параметров продукции, услуги, процесса, работы, технологии, ресурса, а также пакеты технико-экономической документации. Важно учитывать не только стоимость потерь от забракованной продукции, но и затраты на собственно процессы обеспечения ее качества.

Как нам представляется, категория «затраты на обеспечение качества» – это объективно существующая неотъемлемая составная часть затрат на обычную деятельность хозяйствующего субъекта, формируемая в деятельности по обеспечению качества продукции, прямо связанная с проблемами расширения рынка ее сбыта. Поэтому необходимость в достоверной учетной информации о затратах на обеспечение качества продукции для управления экономикой предприятий трудно переоценить. Не менее важно дополнить типовую бухгалтерскую отчетность показателями затрат на обеспечение качества продукции и их результатах.

Термин «жизненный цикл продукта труда» предлагаем определить как совокупность технико-экономических процессов, отвечающих нормативным требованиям обеспечения качественных параметров продукции.

Указанные процессы состоят из трех укрупненных этапов, которые представлены на рис. 1: предпроизводственного, производственного и послепроизводственного, каждый из которых по-своему является затратообразующим центром.

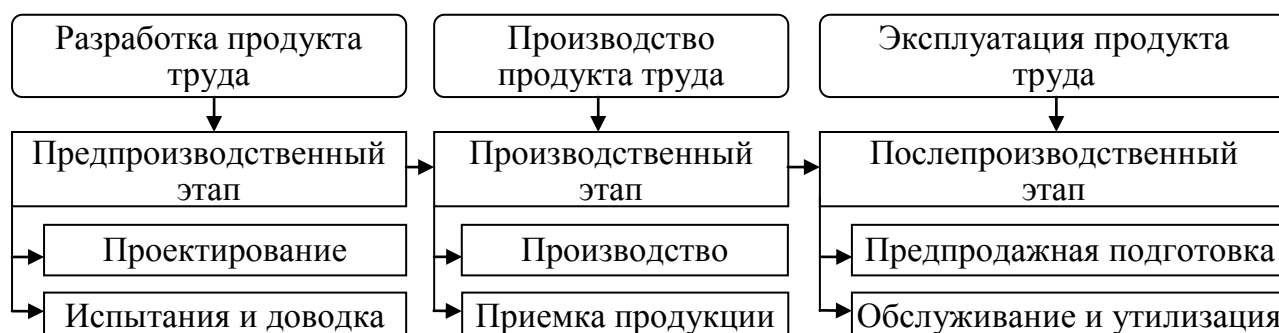


Рис. 1. Схема первичных объектов и однородных групп учета затрат на обеспечение качества продукции в ЖЦПТ.

2. Определены объекты учета затрат на обеспечение качества продукции в бухгалтерском учете и классифицированы по однородным группам для предупреждения обезличивания затрат («котлового» учета); рекомендован состав затрат на обеспечение качества продукции по всему жизненному циклу продукта труда и по каждой однородной группе указанных затрат.

На исследованных нами предприятиях автомобилестроения отсутствуют систематизированные перечни объектов учета затрат на качество и затрат, относящихся к ним. Отсюда и берет начало «котловой» (обезличенный) учет за-

трат на производство вообще и на обеспечение качества продукции, в частности.

Этапы жизненного цикла определяют обеспечение качества продукции, поэтому их можно считать первичными укрупненными объектами учета затрат на качество, отражающими соответствующие виды предпроизводственных, производственных и послепроизводственных работ. Как показали наши исследования, упомянутые учетные объекты в бухгалтерском учете необходимо разделить на ряд однородных групп. На рис. 1 видно, что к ним относятся: проектирование, испытания и доводка, производство, приемка продукции, предпродажная подготовка, обслуживание и утилизация. Такая классификация объясняется естественно сложившимися центрами ответственности, общностью задач и выполняемых работ (табл. 1). По указанным однородным группам целесообразно формировать затраты на обеспечение качества продукции.

Расширять далее каждый из рекомендуемых объектов считаем нецелесообразным, поскольку более углубленная детализация может привести к неоправданному повышению трудоемкости бухгалтерского учета. Предполагаемая группировка рассматриваемых объектов не нарушает сложившиеся на практике центры ответственности за производственные затраты. Каждая однородная группа работ и соответствующие ей затраты могут быть обособлены в рамках производственного структурного подразделения, осуществляющего определенный вид обычной деятельности предприятия.

При определении состава (номенклатуры) затрат на обеспечение качества продукции для каждой из однородных групп целесообразно выделить общие и специализированные затраты. В число общих затрат необходимо включить затраты на функционирование и аудит системы качества, обслуживание и калибровку измерительного и испытательного оборудования, оценку надежности поставщиков, обучение персонала вопросам качества, оптимальный уровень технических проверок и контрольных операций. Для обособленного бухгалтерского учета затрат на предприятиях автомобилестроения целесообразнее определить состав типичных индивидуальных затрат на качество, непосредственно относящихся к определенному объекту учета. Кроме того, на предприятиях автомобилестроения внутри этапов жизненного цикла продукции появляются типичные потери от брака продукции или выполняемых работ. Предлагаемая нами группировка состава затрат на обеспечение качества позволит их выделить из комплексных статей затрат.

Примерный состав затрат на обеспечение качества продукции автомобилестроения по видам работ в каждой однородной группе

Наименование работ в однородных группах
Проектирование, в т.ч.:
Исследование запросов потребителей
Разработка концепции продукта
Составление технического задания
Разработка состава продукта
Проектирование продукта и комплектующей покупной продукции и их компоновки
Разработка и оформление конструкторской документации
Создание и изготовление опытного (макетного) образца изделия
Испытания и доводка, в т.ч.:
Предварительные испытания опытного образца продукта
Доработка и доводка опытного образца изделия с учетом результатов испытаний
Технологическое согласование КД с учетом испытаний изделия
Выпуск первой установочной партии изделия
Закупки сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, оборудования
Обеспечение сохранности приобретаемых изделий до начала производства
Наладка нового оборудования
Производство, в т.ч.:
Пооперационный контроль качества в производственных процессах
Испытания, обкатка и тестирование агрегатов
Приемка продукции, в т.ч.:
Приёмка готовой продукции по количеству и качеству
Работы по исправлению забракованной продукции по результатам контроля
Идентификация продукции по ассортиментным характеристикам
Консервация продукции, подлежащей длительному хранению и транспортировке
Предпродажная подготовка, в т.ч.:
Мойка, комплектование продукции, монтаж деталей и др.
Транспортирование продукции потребителям
Обслуживание и утилизация, в т.ч.:
Техническое обслуживание и гарантийный ремонт
Исправление брака по рекламациям
Использование вторичного сырья утилизируемой продукции

К затратам на обеспечение качества продукции рекомендуем отнести затраты на работы по профилактике, предупреждению и контролю появления дефектов, а к затратам, связанным с потерями от брака – затраты на устранение внешних и внутренних дефектов, которые на практике необоснованно учитывают в составе расходов на продажи. Определение внутривозовского учетного перечня указанных затрат тем более необходимо, поскольку системные исследования в этой области не проводятся и не проводились ранее.

3. Рекомендован вариант группировки затрат на обеспечение качества продукции по экономическим элементам и статьям затрат, сформирован порядок документооборота затрат на обеспечение качества продукции внутри каждой однородной группы затрат.

Внутри каждого объекта учета затрат на обеспечение качества продукции формируются затраты на обеспечение качества продукции; допустимые и сверхнормативные потери от брака. Формирование затрат по объектам учёта, а внутри – по элементам затрат и статьям калькуляции в учёте затрат на обеспечение качества продуктов труда необходимо принять как неотъемлемую составляющую производственного учета (рис. 2).

В связи со значительным удельным весом затрат на обеспечение качества продукции очевидна необходимость в расширении типовой номенклатуры, регламентированной ПБУ 10/99 (п.8 в редакции 2006 г.), поэтому логично выделить из элемента «Материальные затраты» два элемента затрат: «Покупные полуфабрикаты, комплектующая продукция и кооперированные услуги» и «Топливо технологическое». Аналитический учет затрат на обеспечение качества продукции внутри однородных групп рекомендуем вести по центрам затрат (подразделениям предприятия), экономическим элементам и статьям затрат по показателям: затраты на обеспечение качества продукции; допустимые и сверхнормативные потери от брака. По каждому центру ответственности (структурному подразделению) важно сформировать специализированный пакет первичной нормативной (конструкторской, технологической и экономической) документации, непосредственно касающейся нормативов затрат на обеспечение качества продукции. При этом необходимо, чтобы заводская нормативная база учёта затрат на качество включала систематизированный комплекс текущих норм и нормативов рационального потребления хозяйственных средств по объектам учета затрат на качество.

4. Предложена схема бухгалтерских проводок по учету затрат на обеспечение качества продукции на самостоятельном собирательно-распределительном счете 24 «Затраты на обеспечение качества продукции», разработана система учетных кодов по однородным группам указанных затрат; рекомендованы ведомости аналитического учета затрат по каждой однородной группе.



Рис. 2. Номенклатура затрат на обеспечение качества продукции в автомобилестроении по экономическим элементам

Ориентируясь на особенности деятельности по обеспечению качества на всех этапах жизненного цикла продукции, считаем необходимым предусмотреть

реть в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций самостоятельный собирательно-распределительный счет 24 «Затраты на качество продукции» для обособления учетной информации об указанных затратах.

В дебете этого счета предполагается учитывать фактические затраты на качество с кредита счетов 23 «Вспомогательные производства» и 28 «Брак в производстве». Дебетовый оборот, учтенный на счете 24 «Затраты на качество продукции» за отчетный период, списывается с кредита в дебет счета 20 «Основное производство» и тем самым включается самостоятельной статьей калькуляции в производственную себестоимость того или иного конечного продукта труда. В регистрах синтетического учета (журнале-ордере №10 или в заменяющем его машинном регистре) общая сумма затрат приводится по отдельной строке «Затраты на качество продукции».

Указанные учетные регистры необходимо дополнить счетом 24, а в графу «Дебет счетов» ввести строку «Затраты на обеспечение качества продукции». Аналитический учет на счете 24 «Затраты на качество продукции» целесообразно вести по каждой теме (внутризаводскому заказ-наряду), затратами по смете и отклонениям. Регистром аналитического учета предлагаем Ведомость учета затрат на обеспечение качества продукта труда как аналог типовой ведомости 12 «Учет затрат на производство». Считаем нецелесообразным введение тех или иных субсчетов к предлагаемому счету, так как, на наш взгляд, их применение может лишь неоправданно усложнить бухгалтерский учет. Поэтому рекомендуем разработанные нами ведомости аналитического учета затрат на качество для каждой однородной группы затрат. В указанных регистрах учет затрат на качество необходимо вести нарастающим итогом с начала отчетного года и начала работ по обеспечению качества по нормам (сметам) и отклонениям от норм. На основании групповых ведомостей составляется сводная ведомость в целом по предприятию, которая позволит определить совокупность затрат на обеспечение качества продукции по кредитуемым счетам. Итоги переносятся в дебетовый оборот счета 24 «Затраты на качество продукции». Предлагаемый нами вариант учета затрат на качество на самостоятельном бухгалтерском счете позволяет не «терять» указанные затраты в общей совокупности затрат предприятия. В связи с этим, на наш взгляд, необходимо пересмотреть отраслевые учетные стандарты, типовой План счетов бухгалтерского учета, а также внести коррективы в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

5. Предложены формы и специализированные методики составления смет и консолидированных бюджетов затрат на обеспечение качества продукции; разработаны формы внутренней отчетности по затратам на обеспечение качества продукции.

Наши исследования показали, что в современной практике отечественных предприятий автомобилестроения бюджеты и сметы затрат нередко «подгоняются» под фактические затраты. Практикуется также бюджетирование по среднестатистическим данным о производственных затратах прошлых лет путем различных корректировок расчетных показателей, что вызывает искажение плановых данных, а значит отрицательно влияет на объективность расчетов средств целевого финансирования. Рекомендуем устанавливать нормативы затрат на обеспечение качества продукции только на основании технологических пооперационных норм прямых затрат и нормативов косвенных затрат (по данным технологических карт).

Сметы рассматриваемых затрат, составленные по центрам ответственности и однородным группам затрат, должны стать обязательным документом для бухгалтерского контроля затрат на качество продукции по нормам и отклонениям. Основанием для расчета сметных затрат должна служить только нормативная первичная техническая и экономическая документация. Фрагмент сметы затрат на обеспечение качества продукции представлен в табл. 2.

Таблица 2.

Смета затрат по однородной группе «Проектирование»

Наименование статей затрат	Сумма, тыс. руб.
1	2
Амортизация оборудования, эксплуатируемого в деятельности по обеспечению качества продукции	140,0
Материалы, покупная комплектующая продукция, технологическое топливо, используемые для обеспечения качества продукции	2871,0
Кооперированные работы и услуги для обеспечения качества продукции, выполненные сторонними организациями	325,0
Отчисления на социальные нужды от заработной платы работников, занятых обеспечением качества продукции	137,5
Основная и дополнительная заработная плата работников, занятых обеспечением качества продукции	385,0
Прочие затраты на обеспечение качества продукции	1041,1
Всего:	4899,6

Для определения альтернативных вариантов использования ресурсов предприятия можно использовать консолидированный бюджет затрат на обеспечение качества продукции в виде таблицы, в которой представлены кальку-

ляционные статьи, равные итоговым суммам смет по однородным группам затрат, и соответствующие им суммы по экономическим элементам.

Для подготовки управленческих решений в деятельности по обеспечению качества продукции на предприятиях автомобилестроения целесообразно составлять специализированный отчет и включать его в систему внутрихозяйственной отчетности. Упомянутый отчет составляется на дату отчетного периода, в котором были сданы работы по однородной учетной группе затрат на обеспечение качества продукции. В табл. 3 приводится предлагаемая форма и содержание отчета.

Таблица 3.

Рекомендуемый внутрихозяйственный отчет о затратах на обеспечение качества снегоболотохода модели 1 за отчетный период, тыс. руб.

№ п/п	Статьи затрат	Отчетный период (на конец этапа)		Отклонение (+,-)	За аналогичный период по снегоболотоходу базовой модели	
		Бюджет	Факт		Бюджет	Факт
Затраты на обеспечение качества, в т. ч.:						
1.	Проектирование	4899,6	3950,07	+ 949,53	1000,0	961,10
2.	Испытания и доводка продукта	13705,0	11665,78	+ 2039,22	2000,0	1908,30
3.	Производство	71825,0	60466,6	+ 9358,4	2500,0	2286,10
4.	Приемка продукции	1254,4	686,8	+ 567,6	700,0	595,12
5.	Предпродажная подготовка	2935,4	1051,1	+ 1884,3	2000,0	1782,88
6.	Обслуживание и утилизация	6299,2	5365,0	+ 934,2	1000,0	965,02
7.	Итого	100918,6	83185,35		9200,0	8498,52
Потери от брака, в т. ч.:						
8.	Проектирование	0,00	846,30	- 846,300	0,00	6271,72
9.	Испытания и доводка продукта	0,00	1793,50	- 1793,500	0,00	13987,43
10.	Производство	0,00	2171,30	- 2171,300	0,00	63788,25
11.	Приемка продукции	0,00	480,32	- 48,032	0,00	3008,45
12.	Предпродажная подготовка	0,00	1668,08	- 166,808	0,00	3372,75
13.	Обслуживание и утилизация	0,00	850,22	- 85,022	0,00	7686,65
14.	Итого	0,00	7809,72		0,00	98115,25
15.	Всего на обеспечение качества продукции	100918,6	90995,07	+ 9923,53	9200,0	106613,77

При разработке указанного отчета необходимо выделить центры ответственности предприятия, по которым будет составляться отчетность; систематизировать номенклатуру затрат на обеспечение качества продукции; определить

круг работников по каждому центру ответственности, так или иначе занятых формированием и учетом затрат на обеспечение качества продукции; определить перечень должностных лиц, которым адресуется отчет; разработать единую форму отчета; установить даты его представления.

Пояснение к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках будет целесообразно дополнить разделом «Затраты на обеспечение качества продукции», форма и содержание которого приводится в диссертации. Предлагаемое содержание данного раздела позволит пользователям получить детальную учетную информацию о затратах на обеспечение качества продукции. Данное дополнение необходимо также в связи с бытующим мнением о том, что сокращение бюджета затрат на обеспечение качества продукции следует считать экономией средств. Однако волевое сокращение указанного бюджета – не что иное, как игнорирование дополнительной возможности привлечения потенциальных потребителей в будущем, рост затрат на рекламационное восстановление продукции на самих заводах, дополнительные затраты на техническое обслуживание изделия потребителями сразу после приобретения. Все это снижает заметную привлекательность продукции и значимость бренда.

Затраты на обеспечение качества продукции, произведенные в процессах проектирования, испытаний и доводки, производства опытного образца, установочной партии продукции, при расширении объемов производства начинают сокращаться на последующих этапах жизненного цикла, как правило, на четвертый год серийного производства продукции. Ни один из этапов жизненного цикла не может быть реализован без потерь от брака продукции, однако такие потери могут быть сведены к минимуму, в том числе за счет применения инноваций в бухгалтерском учете с использованием данных об обеспечении качества продукции.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных ВАК

1. Мотрий, Е. Н. Анализ затрат на качество на стадии проектирования автомобилестроительной продукции // Стандарты и качество. – 2008. – № 3. – С. 88-89. (0,06 п. л.)

2. Мотрий, Е. Н. Анализ затрат на качество на стадии проектирования автомобилестроительной продукции [Электронный ресурс]: [полная версия ста-

тьи] // Стандарты и качество. – 2008. – № 3. – Электрон. версия публ. – URL: <http://ria-stk.ru/stq/adetail.php?ID=5101> (Дата обращения: 26.09.2011). (0,6 п. л.).

3. Зенова, Е. Н. Управленческий учет затрат на качество проектирования в современных направлениях автомобилестроения // Управленческий учет. – 2010. – № 11. – С. 3-12. (0,6 п. л.).

4. Зенова, Е. Н. Роль учета затрат в менеджменте качества предпроизводственного этапа жизненного цикла продукции // Стандарты и качество. – 2010. – № 12. – С. 94. (0,06 п. л.)

5. Зенова, Е. Н. Роль учета затрат в менеджменте качества предпроизводственного этапа жизненного цикла продукции [Электронный ресурс]: [полная версия статьи] // Стандарты и качество. – 2010. – № 12. – URL: <http://ria-stk.ru/stq/adetail.php?ID=46347> (Дата обращения: 26.09.2011). (0,6 п. л.).

Основные наиболее значимые статьи и тезисы докладов

в других изданиях

6. Мотрий, Е. Н. Обеспечение качества продукции на современном предприятии // Проблемы и пути развития современных экономических систем: материалы междунар. науч. конф. – Н. Новгород, 2006. – С. 238-241. (0,2 п. л.).

7. Мотрий, Е. Н. Управление качеством в производственной организации // Управление коммерческой деятельностью организации: глава монографии / под ред. Л. Ф. Суходоевой, Н. Г. Копасовской. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2006. – С. 127-169. (2,7 п. л.).

8. Мотрий, Е. Н. Анализ обеспечения качества в автомобильной промышленности на примере ОАО «ГАЗ» // Развитие финансовой системы России на современном этапе: тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2007. – С. 280-283. (0,2 п. л.).

9. Мотрий, Е. Н. Формулировка критерия качества в связи с условиями производства продукции // Государственное регулирование экономики: региональный аспект. – Н. Новгород, 2007. – С. 447-448. (0,1 п. л.).

10. Мотрий, Е. Н. Метод развертывания функции затрат на предпроизводственном этапе жизненного цикла продукции // Вестник Нижегород. ун-та им. Н. И. Лобачевского. – 2007. – № 5. – С. 114-119. (0,6 п. л.).

11. Мотрий, Е. Н., Мизиковский, Е. А. Анализ затрат на качество работ на стадии разработки концепции продукта в автомобилестроительной промышленности // Организационно-экономические проблемы бизнеса: тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2008. – С. 178-182. (0,2 п. л.).

12. Мотрий, Е. Н., Мизиковский, Е. А. Предпроизводственный этап жизненного цикла продукции: анализ затрат на качество // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 1. – С. 64-73. (0,7 п. л.).

13. Мотрий, Е. Н., Мизиковский, Е. А. Учет затрат на качество НИОКР // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 11. – С. 53-58. (0,4 п. л.).

14. Мотрий, Е. Н. Выявление затрат на обеспечение качества проектируемой продукции как фактор экономического управления // Финансово-экономические процессы в условиях современного кризиса: тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2009. – С. 388-393. (0,3 п. л.).

15. Зенова, Е. Н. Нововведения в экономическом управлении предприятием автомобилестроения на предпроизводственном этапе жизненного цикла продукции // Финансово-экономические процессы в условиях современного кризиса: тезисы докл. междунар. науч.-практ. конф. – Н. Новгород: Изд-во ННГУ, 2010. – С. 549-551. (0,2 п. л.).

Подписано в печать

Формат 60x84 1/16.

Бумага офсетная. Печать офсетная.

Усл. печ. л. 1,0.

Тираж 150 экз. Заказ №.

Типография Нижегородского госуниверситета

им. Н. И. Лобачевского

603600, г. Нижний Новгород, ул. Б. Покровская, 37.