

УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО В СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МС ИСО СЕРИИ 9000

Ю.Р. Еналеева

Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева

В статье раскрываются особенности МС ИСО 9000, определяются методы сбора и представления финансовой отчетности, а также особенности их применения. Приводится постатейный анализ третьей редакции МС ИСО 9000. Автор выделяет определение эффективности и результативности в новой редакции, а также принципы построения и функционирования системы менеджмента качества. В качестве одного из актуальных подходов к управлению затратами на качество предлагается методология обработки экономической информации и управления на основе видов деятельности ABC-ABB-ABM.

Включение России в мировое сообщество невозможно без применения современных подходов к качеству, которые существуют в мире. Все большую популярность в США, Японии, странах Западной Европы приобретает подход Total Quality Management (TQM), который сосредотачивает основное внимание не столько на конечном результате, сколько на процессе, от результата которого зависит достижение результата, причем качественного результата. Как необходимый этап на пути, создающий основу для применения TQM, может рассматриваться создание, совершенствование и сертификация систем качества на соответствие требованиям МС ИСО 9000.

В данных стандартах нашли отражение и процессы управления затратами на качество. Рекомендации по планированию, учету и анализу затрат на качество в первой версии МС ИСО 9000, содержались в п. 6 «Экономика — соображения по поводу затрат на обеспечение качества» МС ИСО 9004:1987. В стандарте были выделены: цель отчетов о затратах на качество, которая состоит в «предоставлении данных для оценки эффективности и в создании основы для внутрифирменного совершенствования программ», основные виды затрат на качество. В п. 6.4 «Контроль со стороны руководства» МС ИСО 9004:1987 отмечалось, что «руководство должно постоянно получать информацию о расходах на качество, с тем чтобы оно могло контролировать их и взаимоувязывать с другими статьями расходов, такими, как сбыт, товарооборот, ротация кадров». Необходимо отметить, что выход в свет первой редакции МС ИСО 9000 не привнес ничего нового в исследования по вопросам управления затратами на качество, поскольку описание экономических аспектов системы качества в МС ИСО 9004:1987 практически полностью основывалось на содержании британского стандарта BS 6143:1981.

В 1994 году вышла вторая редакция МС ИСО 9000. В данной редакции учет и анализ затрат, связанных с качеством предусматривался в разделе 6 «Финансовые

аспекты качества», имеющего рекомендательный характер. В данном стандарте предлагались три метода сбора, представления и анализа элементов финансовой отчетности:

- 1) метод калькуляции затрат на качество;
- 2) метод калькуляции затрат, связанных с процессами;
- 3) метод определения потерь вследствие низкого качества.

Применять каждый из этих методов рекомендовалось исходя из индивидуальной структуры организации, сферы ее деятельности и уровня развития системы менеджмента качества. При этом МС ИСО 9004:1994 не исключал применение и других методов или их модификаций.

При использовании метода калькуляции затрат на качество затраты на качество подразделяются на затраты, являющиеся результатом хозяйственной деятельности и внешних работ. Составляющие затрат на качество, связанных с внутренней хозяйственной деятельностью, анализируются на основе модели калькуляции затрат PAF (профилактика, оценивание, дефекты).

Однако при применении этого метода на российских предприятиях информация о затратах на качество могла быть представлена только в неполном или частично искаженном виде, так как эти затраты выделялись из традиционных бухгалтерских статей калькуляции. При этом большинство затрат на качество либо не учитывалось, либо учитывалось косвенно с использованием сложных методов. Оперативность получения экономической информации оставалась очень низкой, что не позволяло использовать информацию для принятия оперативных решений.

Метод калькуляции затрат, связанных с процессами предлагалось использовать для анализа стоимости соответствия и стоимости несоответствия любого процесса, причем и то, и другое может быть источником экономии средств. Применять этот метод было крайне затруднительно, так как имело место противоречие: в соответствии с обязательными требованиями стандарта ИСО 9001:1994 система менеджмента качества должна строиться на основе модели, состоящей из 20 элементов.

При применении метода определения потерь вследствие низкого качества основное внимание уделялось определению материальных и нематериальных внутренних и внешних потерь, обусловленных низким качеством.

Изложенные в МС ИСО 9004:1994 методы определения затрат на качество представляют собой по существу обобщение мирового опыта теории и практики в этой области. Вместе с тем, указанные базовые модели являются достаточно узкими, не позволяют охватить полностью деятельность в системе качества, не формируют четких критериев классификации затрат.

В 2000 году вышла третья редакция МС ИСО 9000. Как и в предыдущих версиях, в МС ИСО 9000:2000, отражение вопроса об управлении затратами на качество отсутствует в стандарте, предназначенном для сертификации (МС ИСО 9001:2000). Этому есть логическое объяснение. При сертификации систем качества экономические аспекты, связанные с обеспечением требуемого качества и снижением издержек вследствие дефектов, отступают на второй план. И в данном контексте, то есть в рамках сертификации, это справедливо. Наличие у предприятия сертификата свидетельствует о том, что предприятие способно производить качественную продукцию. Сертифицирующий орган не интересуется, какой ценой это будет достигнуто. Предприятие само должно беспокоиться об экономических сторонах любого вопроса, в том числе касающегося качества.

Тем не менее, было бы опрометчиво утверждать, что данный вопрос остался вне рамок МС ИСО 9000:2000 в целом. Косвенно, без детализации, затраты присутствуют как в терминологическом стандарте ИСО 9000:2000 и в рекомендациях по улучшению деятельности — МС ИСО 9004:2000, так и в требованиях к системе менеджмента качества, выполнение которых обязательно для получения сертификата — МС ИСО 9001:2000.

Прежде всего, в МС ИСО 9000:2000 выделены понятия результативности — «степень реализации запланированной деятельности и достижения запланированных результатов» и эффективности — «связь между достигнутым результатом и использованными ресурсами». При этом первый термин отнесен и к обеспечению, и к улучшению качества. Вторым же термин — увязан только с улучшением качества. Зафиксированные в МС ИСО 9000:2000 понятия результативности и эффективности упоминаются часто в принципах менеджмента качества, образующих основу для МС ИСО 9000:2000, а также в разделах и пунктах других стандартов (МС ИСО 9001:2000 и МС ИСО 9004:2000).

Одним из принципов, заложенных в основу МС ИСО 9000:2000, является применение процессного подхода, необходимого для постоянного улучшения деятельности с учетом требований всех заинтересованных сторон. В качестве процесса рассматривается совокупность взаимосвязанных и взаимодействующих видов деятельности, преобразующая входы в выходы. Применение процессного подхода в системе менеджмента качества (как для управления деятельностью, так и для управления ресурсами) позволяет эффективнее достигать желаемых результатов. Формирование и использование процессной модели системы менеджмента качества по МС ИСО 9000:2000 принесет наиболее ощутимые результаты и выгоды для предприятия в том случае, если процессы будут оцениваться с точки зрения не только достижения результатов, но и эффективности процессов менеджмента. В МС ИСО 9001:2000 подчеркивается важность рассмотрения процессов с точки зрения добавления ценности и достижения результатов в показателях работы и эффективности.

В соответствии с другим принципом системы менеджмента качества по МС ИСО 9000:2000, неизменной целью организации должно быть постоянное улучшение деятельности. Постоянное улучшение — это «повторяющаяся деятельность по увеличению способности выполнять требования». А требования могут относиться к любым аспектам деятельности, в том числе и к таким, как результативность, эффективность или прослеживаемость. В старой версии МС ИСО 9000 основной акцент делался на качество продукции, в это понятие не включались экономические характеристики. В новой версии основной упор сделан на качество менеджмента, поэтому данные характеристики становятся основой для постоянного улучшения в самом широком смысле.

Таким образом, определение эффективности и результативности в системах менеджмента качества заложено в принципах ее построения и функционирования, развития и совершенствования. Кроме того, подтверждение выполнения ряда обязательных требований к системам менеджмента качества, предусмотренных стандартами, невозможно без учета затрат на качество. Рассмотрим основные требования стандартов, применительно к которым использование экономических методов обязательно для подтверждения соответствия действующей на предприятии системы менеджмента качества этим требованиям.

В п. 5.1 «Обязательства руководства» МС ИСО 9001:2000 указано, что «высшее руководство должно обеспечивать наличие свидетельств принятия обяза-

тельств по разработке и внедрению системы менеджмента качества, а также и по постоянному улучшению ее результативности посредством обеспечения необходимыми ресурсами». Для того чтобы реализовать эти требования, необходимо учитывать и анализировать затраты на качество по видам деятельности в рамках системы менеджмента качества. Это также позволит обеспечить оперативный контроль над используемыми ресурсами, выявить неэффективные виды деятельности, а также оценить инвестиции в решение проблемы качества и их эффективность.

Экономические методы необходимо использовать при проведении оценивания системы менеджмента качества. В стандарте ИСО 9001:2000 это предусмотрено в п. 5.6 «Анализ со стороны руководства» и п. 8.2.2 «Внутренние аудиты (проверки)». Указано, что в результате проведения оценивания системы менеджмента качества необходимо установить ее пригодность, адекватность, результативность с учетом политики и целей в области качества.

В примечании к п. 7.1 «Планирование процессов жизненного цикла продукции» МС ИСО 9001:2000 указывается, что в качестве плана по качеству может рассматриваться любой документ, определяющий процессы СМК и ресурсы, необходимые для реализации объекта планирования. При планировании качества продукции, процессов и проектов должны обязательно планироваться и затраты на качество (ресурсы). В этом случае выполнение требований новой версии стандартов ИСО серии 9000 позволяет при планировании качества распределить между должностными лицами организации ответственность за исполнение планов по качеству, определить источники и размеры финансирования. Следует отметить, что в стандартах версии 1994 года ответственные исполнители не всегда наделялись полномочиями, позволяющими им использовать и распределять ресурсы по своему усмотрению в рамках планов по качеству.

В п. 8.5.1 «Постоянное улучшение» МС ИСО 9001:2000 подчеркивается, что организация должна постоянно повышать результативность системы менеджмента качества. При этом улучшение должно рассматриваться в широком смысле: это не только улучшение качества продукции или услуг, но и улучшение процессов менеджмента за счет повышения их эффективности, повышение производительности (следовательно, снижение себестоимости и повышение удовлетворенности потребителей путем возможного снижения цены), снижение издержек производства (добавление ценности).

В связи с тем, что управление затратами на качество пронизывает новые стандарты, а конкретные методы и рекомендации остались за их рамками, это предоставляет предприятиям огромные возможности для творческой работы в данной области.

Например, в связи с выходом МС ИСО 9000:2000 становится актуальным использование метода управления на основе видов деятельности АВМ (Activity based management). АВМ опирается на систему мер, включающую показатели качества, времени и затрат, которые одновременно надо анализировать и улучшать. АВМ использует экономические инструменты, также ориентированные на процессы: метод расчета себестоимости объекта калькулирования АВС (Activity based costing) и бюджетирование АВБ (Activity based budgeting). Вместе они образуют методологию обработки экономической информации и управления на основе видов деятельности — АВС-АВБ-АВМ.

Данная методология опирается на АВС-информацию, то есть информацию о затратах, которая связана как с действиями, осуществляемыми сотрудниками, так

и с любыми процессами или операциями бизнеса. ABC-подход к расчету себестоимости объекта калькулирования первоначально фокусируется на действиях (операциях, процессах), которые выполняются в рамках организации, а потом — на объектах калькулирования, например, единице продукции. Это объясняется тем, что одна и та же продукция может быть выпущена с разными усилиями и затратами, значит затраты порождаются той или иной организацией деятельности людей, действиями всех сотрудников, складывающимися в процессы бизнеса, а не самим фактом выпуска продукции. Применение данного подхода повлечет за собой значительные последствия, но, прежде всего — это изменения в порядке включения накладных расходов в себестоимость единицы продукции. В качестве объекта калькулирования могут выступать потребитель, функциональное подразделение, сегмент рынка, деятельность, связанная с оценкой качества и т.п. ABC-подход не ограничивает перечень объектов калькулирования, себестоимость которых рассчитывается одновременно. Со временем он может быть расширен или сокращен. При этом не будут перестраиваться схемы учета. Принцип один — суммируются все затраты по всем операциям (процессам), связанным с данным объектом калькулирования.

Когда определены затраты, связанные со всеми операциями, наступает момент обоснования и согласования управленческих решений. Важно скоординировать все решения таким образом, чтобы достигались цели организации, и обеспечить их ресурсами. Для этого осуществляется бюджетирование на основе видов деятельности — АBB, благодаря которому будет обеспечиваться гармоничность функционирования отдельных подразделений при реализации бизнес-проектов. Возможны различные способы организации этого процесса. Выбор технологии зависит от перечня функций управленческого цикла (планирование — контроль — анализ), которые руководство пытается реализовать.

Так, рассмотрение деятельности организации с позиций процессного подхода дает предприятию возможность усилить систему качества экономическими инструментами, реализующими методологию ABC-ABB-ABM.

Таким образом, в соответствии с последней версией МС ИСО 9000 планирование, учет и анализ затрат на качество становятся обязательными к применению в тех случаях, когда это возможно, и необходимыми для полноценного функционирования системы менеджмента качества, а также приносящими выгоду. В связи с тем, что конкретные методы и рекомендации по управлению исследуемыми затратами остались за рамками МС ИСО 9000:2000, предприятиям необходимо применять современные подходы к управлению затратами на качество, например, методологию обработки экономической информации и управления на основе видов деятельности — ABC-ABB-ABM.