

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ПРОЦЕССА «УПРАВЛЕНИЕ ЗАТРАТАМИ НА КАЧЕСТВО»

Н.И. Саталкина

ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов

Ключевые слова и фразы: контроллинг распределения накладных расходов; операционный аудит; себестоимость и стоимость качества.

Аннотация: Предложены подходы к проведению операционного аудита затрат на качество; обозначены возможные трудности и определены его важнейшие составляющие.

Реализация всех процессов системы менеджмента качества, несомненно, связана с затратами, которые необходимо измерять, регистрировать, группировать и анализировать, причем в разрезе, формирующих «стоимость качества». Используя подход А. Фейгенбаума – Ф. Кросби – Д. Джурана затраты на качество можно представить как затраты на соответствие и затраты на несоответствие в каждом процессе и в целом по Системе менеджмента качества (СМК). Такое отражение затрат обеспечивает получение достаточной информации, необходимой для того, чтобы управлять качеством по процессам и оценивать деятельность СМК путем определения ее результативности как в целом, так и по подразделениям, в которых осуществляются соответствующие процессы.

Для рационального использования показателя себестоимости при оценке эффективности функционирования СМК необходима разработка системы ее показателей по уровням управления: исполнительскому, тактическому, стратегическому, руководящему. Важность такой разработки особенно возрастает в современных условиях, когда усиливается роль себестоимости как важной составляющей цены.

Понятия «себестоимость» и «стоимость качества», на наш взгляд, не отличаются от привычного их толкования в экономической литературе. Себестоимость качества мы рассматриваем как затраты на соответствие плюс затраты на несоответствие, а стоимость качества – как ее себестоимость плюс прибыль от качества.

Эффективность деятельности системы управления качеством зависит от формирования себестоимости продукции в целом и себестоимости качества по нескольким причинам:

- затраты на качество, как важнейшая составляющая общих затрат на производство продукции, выступают важнейшим элементом при формировании конкурентоспособной цены;
- информация о себестоимости качества является основой разработки программы в области качества;
- данные о себестоимости качества, в целом по СМК и по процессам, необходимы для разработки мероприятий по их рационализации.

В отечественной практике учет затрат, включая и затраты на качество, предполагает точное исчисление себестоимости продукции (работ, услуг). Точность определяется полнотой включения в калькуляцию всех издержек отчетного периода. С этой целью необходимо осуществлять правильную классификацию затрат в зависимости от специфики и условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Показатели себестоимости конкретных видов продукции тем полнее соответствуют величине действительных издержек производства, чем больший удельный вес в них занимают прямые затраты. Затраты же на качество, в подавляющей своей части, являются косвенными. Поэтому получение наиболее обоснованных данных о себестоимости обеспечивается лишь по тем объектам калькуляции, которые выделяются самостоятельными позициями аналитического учета, то есть служат одновременно и объектами учета затрат. Задача, решаемая в процессе калькулирования, состоит не только в том, чтобы просто установить фактическую себестоимость изделия, но и рассчитать такую себестоимость, которая могла бы обеспечить определенную прибыль. Нужно организовать производство таким образом, чтобы обеспечить необходимый уровень

себестоимости и возможность его постоянного снижения. Поэтому учет и калькулирование должны способствовать выявлению резервов для снижения себестоимости продукции с учетом ее качества, а также обеспечить своевременное и полное отражение фактических затрат.

Экономическими субъектами в большинстве случаев не уделяется должного внимания вопросам исчисления себестоимости продукции вообще и себестоимости качества в частности. Отсутствие полной информации о формировании себестоимости, которая является основой управления несоответствующей продукцией, данных о фактических затратах на качество, являющихся базой для определения стоимости качества, приводит на практике к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, к невозможности выработки и реализации мер по их недопущению, к снижению эффективности функционирования СМК.

В отличие от централизованной экономики в условиях рыночных отношений важным элементом обеспечения конкурентоспособности предприятий является аудит. В стандарте предприятия «Внутренние аудиты» нет четкой градации видов работ, их трудоемкости и очередности проведения. Поэтому представляется, что наиболее рациональным является выделение комплексов, подлежащих аудиту, применительно к СМК. Цель аудита затрат на качество та же, что и операционного аудита в целом, так как управление затратами на качество является одним из процессов СМК.

Как в общей постановке, так и в контроле издержек производства особенно сложна проверка целесообразности и эффективности хозяйственных решений. Данная проверка в своей теоретической основе тесно связана с недостаточно разработанными проблемами управления качеством вообще и затратами на него в частности. Более того, в стандартах предприятий отсутствует общепринятая система критериев оценки целесообразности и эффективности решений по управлению затратами на качество. В связи с этим, аудиторам приходится прибегать к отдельным, частным критериям указанных оценок и соответственно им проводить проверку.

Экономическая оценка проверяемых операций по учету затрат на качество в процессе аудита сопряжена с определенными трудностями. С одной стороны, отсутствие информационных ресурсов для проведения такой проверки, с другой – недостаточная разработанность критериев экономической оценки результативности процессов СМК. Общим критерием оценки является соответствие отдельных хозяйственных операций конечным целям деятельности СМК, который в современных условиях недостаточен и должен быть дополнен более конкретными частными критериями целесообразности и эффективности всех элементов хозяйствования. Экономическая оценка должна в качестве одного из своих возможных направлений предусматривать типизацию операций по формированию затрат на качество продукции (работ, услуг) с последующим моделированием и установление такой типизации для каждой модели. Под типизацией операции мы понимаем их группировку на базе подхода А. Фейгенбаума – Ф. Кросби – Д. Джурана по процессам СМК.

Существенным моментом организации операционного аудита затрат на качество является выбор способа наблюдения объектов контроля, которое может быть сплошным и выборочным. Выбор зависит от особенностей проверяемых операций, их объема и степени повторяемости. Сплошным наблюдением охватываются все контролируемые объекты, когда обнаружены значительные затраты ресурсов и выявлены нарушения требований, предъявляемых соответствующими стандартами предприятий к выполнению операций в тех или иных процессах. Такая проверка связана с изучением большого объема информации при ограниченном времени проведения аудита. Аудиторы постоянно работают над тем, чтобы максимально сократить время проверки, не снижая при этом ее качества и, следовательно, не увеличивая аудиторский риск. Сосредоточив аудиторскую работу в процессах, где риски необнаружения ошибок выше, например, в процессах жизненного цикла продукции, можно сократить время, затрачиваемое на проверку процессов с низким аудиторским риском. В то же время, при осуществлении выборочной проверки могут остаться незамеченными наиболее существенные искажения в учете затрат на качество.

При разработке методики аудита затрат на качество следует учитывать и предусматривать его правовую и конструктивную специфику, а также факторы, влияющие на процесс планирования и проведения аудита. Учет таких факторов, на наш взгляд, должен быть положен в основу методики аудита затрат.

Важнейшей составляющей операционного аудита в СМК, как мы думаем, должен быть контроллинг распределения накладных расходов, так как к ним в значительной части относятся затраты на обеспечение качества. Одной из первостепенных задач контроллинга затрат является,

на наш взгляд, анализ влияния способов распределения накладных расходов на себестоимость и, как следствие, рентабельность отдельных видов продукции. Этому вопросу в отечественных публикациях по контроллингу не уделяется должного внимания. Эффективность аудита, по нашему мнению, значительно возрастет, если будет преодолен сложившийся подход к классификации затрат на качество. Сейчас они традиционно (при этом не всегда обоснованно) трактуются как косвенные. Мы думаем, что все расходы на качество следует распределить по группам взаимодействующих процессов, а затем внутри соответствующих процессов определить прямые затраты и косвенные. При процессном подходе к управлению качеством прямые затраты на процесс не распределяются, а должны сразу относиться на себестоимость качества соответствующих процессов. В результате этого будет снижена сумма косвенных расходов на качество, что повысит точность калькулирования, обеспечит большую достоверность аудита.

Список литературы

- 1 Алибеков, Ш.И. Аудит затрат на производство / Ш.И. Алибеков. – СПб. : Питер, – 2004. – 128 с.
2. Альперин, Л. МС ИСО серии 9000 версии 2000: процветание через качество / Л. Альперин // Стандарты и качество. – 2001. – № 7. – С. 72.
3. Бурков, В.Н. Модели и механизмы систем в управлении качеством / В.Н. Бурков, Д.А. Новиков. – М. : – 1998.
4. Бурцев, В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
5. Бычкова, С.М. Аудиторская деятельность: Теория и практика / С.М. Бычкова. – СПб. : Лань, 2000. – 318 с.
6. Внутренний аудит. Сер. «Все о качестве. Отечественные разработки». – М. : НТК «Трек». – 2001. – В. 2. – 32 с.
7. Воронин, Г.П. Качество – одна из главных составляющих развития экономики / Г.П. Воронин // Стандарты и качество. – 2000. – № 1. – С. 3–6.
8. Дворкин, Л.С. ИСО 9001:2000. Вопросник аудитора / Л.С. Дворкин. – ММК. – 2002. – № 1. – С. 19–25.
9. Демиденко, Д.С. Управление затратами при формировании качества промышленной продукции / Д.С. Демиденко. – СПб. : Изд-во УЭФ, 1995.
10. Драбкин, Г.М. О работе с показателем «затрат на качество» / Г.М. Драбкин // Стандарты и качество. – 1992. – № 10. – С. 56–58.