

## **БЮДЖЕТИРОВАНИЕ КАК ИНСТРУМЕНТ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРИ ОПРЕДЕЛЕНИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА**

**Т.Н. Шаронина**

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

*Рецензент д-р техн. наук, д-р экон. наук,  
профессор Б.И. Герасимов*

**Ключевые слова и фразы:** бюджетирование; затраты; система менеджмента качества; эффективность.

**Аннотация:** Рассмотрен механизм определения затрат на создание системы менеджмента качества с использованием метода бюджетирования, позволяющий найти ее эффективность.

В настоящее время на большинстве российских предприятий уже осознали, что добиться серьезных экономических успехов на внутреннем и внешнем рынках в условиях жесткой конкуренции можно только путем постоянного улучшения качества выпускаемой продукции. Поэтому в последние годы на предприятиях заметно активизировалась деятельность по созданию, внедрению и сертификации системы менеджмента качества (СМК) на соответствие требованиям международных стандартов (МС) ISO серии 9000. Однако исследования специалистов и практика показывают, что ряд предприятий, несмотря на интенсивную работу по сертификации СМК, не смог добиться улучшения экономических показателей, таких как прибыль, рентабельность, снижение себестоимости продукции, повышение производительности труда, увеличение объема продаж.

Существуют, по крайней мере, три причины, препятствующие достижению высоких экономических результатов за счет создания и сертификации СМК.

Первая причина – это не всегда верные целевые установки руководителей предприятий. Принимая управленческие решения о проведении мероприятий по управлению качеством, они преследуют цель – получение сертификата соответствия на создание эффективно функционирующей СМК, которая реально будет гарантировать качество продукции в соответствии с запросами и ожиданиями потребителей. Наличие такого документа дает предприятию серьезные конкурентные преимущества.

---

Шаронина Т.Н. – ассистент кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», e-mail: Kir.89@mail.ru, ТамбГТУ, г. Тамбов.

Второй причиной, препятствующей достижению высоких экономических результатов, является то, что большинство предприятий, внедряющих МС ISO серии 9000, не ведет учета затрат на качество, так как в стандартах ИСО версии 1994 г. требование управления затратами на качество не было обязательным. В новой версии подразумевается ведение учета затрат на качество как элемент СМК. Ведение такого учета требует создания новых форм бухгалтерской отчетности, так как существующие формы позволяют вычленить только один элемент затрат на качество – потери от брака. Внедрение нового управленческого учета затрат на качество трудоемко и требует материальных затрат. Кроме того, внедрение МС ISO серии 9000 предполагает практически полное изменение документации предприятия, что также влечет за собой материальные затраты. Поэтому для многих предприятий на первый план выступает достижение соответствия документов обязательным требованиям стандартов ИСО, а проблема учета затрат на качество игнорируется.

Третья, наиболее серьезная причина, препятствующая достижению экономического эффекта, заключается в отсутствии надежного метода количественной оценки экономической эффективности функционирования СМК на предприятиях. Ее существование обусловлено наличием первых двух. С одной стороны, не зная реальных объемов затрат всех видов ресурсов на внедрение и функционирование СМК, невозможно дать точную оценку ее эффективности. С другой – трудно, а в ряде случаев практически невозможно, выделить в стоимостной форме ту часть прибыли, которая получена за счет функционирования сертифицированной СМК, а не других мероприятий по качеству.

Для решения задачи оценки эффективности СМК необходимо определить следующее:

- объект оценки (процедура, процесс СМК, СМК в целом);
- критерии оценки эффективности функционирования СМК (цели непрерывного улучшения, к которым стремится предприятие);
- способ измерения и сравнения показателей эффективности функционирования СМК с критериями эффективности;
- методы статистического анализа полученных результатов;
- методику оценки затрат на разработку и функционирование СМК.

Поскольку затраты и результаты разнесены во времени, то при определении и тех, и других предлагается учитывать это обстоятельство с помощью процедуры дисконтирования, то есть определения стоимости на текущий момент времени при условии, что в будущем она составит заданную величину. Кроме того, учет фактора неопределенности осуществляется с помощью разного рода методик оценки финансовых рисков. В любых расчетах (особенно экономических), при прочих равных условиях, важна точность, а применение этих методик позволяет ее повысить. Однако в отношении оценок эффективности мы полностью согласны с мнением проф. Р. Каплана, соавтора книги «Сбалансированная система показателей», который говорил, что предпочитает в управленческих расчетах применять «логарифмическую линейку» вместо современных компьютерных программ, поскольку, если вы ошиблись в первом знаке после запя-

той, то точность до второго, третьего и т.д. знака уже не имеет никакого смысла [6].

Определенную сложность составляют экономические методы определения затрат по качеству. Международным стандартом ISO 9004:2001 рекомендуются следующие методы определения затрат на качество:

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

Суть метода калькуляции затрат на обеспечение качества продукции заключается в том, что эти затраты подразделяются на затраты, являющиеся результатами хозяйственной внутренней деятельности и внешних работ. Составляющие затрат, связанные с хозяйственной внутренней деятельностью, учитываются на основе модели калькуляции затрат по таким составляющим как профилактика, оценивание, дефекты.

Метод калькуляции затрат, связанных с процессами обеспечения качества, используется для определения стоимости соответствия и стоимости несоответствия любого процесса, причем и то, и другое может быть источником экономии средств [9].

При методе определения потерь вследствие низкого качества основное внимание уделяется внутренним и внешним потерям вследствие низкого качества и определению материальных и нематериальных потерь. Примером внешних нематериальных потерь является сокращение в будущем объема сбыта из-за неудовлетворенности потребителей. Примером внутренних нематериальных потерь может служить снижение производительности труда из-за переделок, неудовлетворительной эргономики, неиспользованных возможностей и способностей. Материальные потери представляют собой внутренние и внешние затраты, являющиеся следствием дефектов.

Решение задачи определения затрат реализуется в системе бюджетирования. Бюджетирование широко используемый в управлении инструмент, позволяющий аккумулировать информацию, требуемую для реализации разнообразных управленческих функций [7].

Бюджетирование как инструмент управления затратами на разработку и функционирование СМК имеет следующие управленческие функции.

*Первая функция бюджетных систем*, определившая их название, – планирование деятельности предприятия. Ибо по определению, бюджет – это детализированный план деятельности предприятия. Эта функция сводится к формированию основного бюджета предприятия (Master Budget) [4], отражающего снабженческие, производственные, сбытовые, финансовые и инвестиционные процессы его деятельности в их взаимосвязи и взаимообусловленности, на базе принятых учетных концепций. Благодаря реализации этой функции увязываются различные аспекты деятельности предприятия, согласуются объемы материальных, финансовых и трудовых ресурсов, потребных для осуществления планируемой программы, координируются различные операции и осуществляется диспетчирование. При этом вертикальная и горизонтальная детализации (интеграции) бюджетов позволяют получать информацию по направлениям деятельности, центрам

ответственности и другим аналитическим признакам, координировать действия структурных подразделений предприятия.

Реализация функции планирования бюджетной системы позволяет также формировать в соответствии с информационными потребностями менеджеров любые количественные показатели достижения целей предприятия (целевые показатели деятельности), оценивать степень достижения целей планируемой программой и проводить предварительный анализ деятельности и будущего финансового положения предприятия.

В фокусе внимания менеджеров находится еще одна важная цель – ликвидность предприятия. Управление денежными потоками, координирование выплат и поступлений наличности также реализуются при планировании для обеспечения платежеспособности предприятия.

Отметим, что реальное множество целей разнообразнее. Например, в последнее время, акцент при формировании дерева целей смещается в область управления качеством и стратегического управления. С одной стороны, это обусловлено развитием функции управления качеством и ее переходом в качественно иное представление в контексте Total Quality Management (управления на основе всеобщего качества) [2, 8], что сильно пошатнуло концептуальные положения традиционного менеджмента. С другой стороны, сказываются веяния стратегического управления, нацеленного на успешное взаимодействие предприятия с внешней средой путем выработки обеспечивающей конкурентное преимущество стратегии и на наращивание потенциала предприятия сегодня и в долгосрочной перспективе [1, 3, 8].

Планирование деятельности предприятия затрагивает управленческую функцию в отношении мотивации деятельности структурных подразделений, возглавляющих их менеджеров и сотрудников. Этому способствуют: получение плановых показателей, представленных с требуемой степенью детализации в разрезе выделенных центров ответственности; согласование при разработке бюджетов интересов центров ответственности и подчинение их целям предприятия; четкое определение ответственности и вклада каждого в достижение целевых показателей, в зависимости от которых и будет оцениваться их деятельность. Кроме того, вовлечение сотрудников в процесс разработки бюджетов активизирует мотивы, не связанные с материальным вознаграждением, которые побуждают каждого сотрудника стремиться выполнить взятые на себя обязательства.

Одновременно реализуется функция информирования (коммуникации), поскольку при распределении ответственности за достижение целевых показателей до каждого из менеджеров, с помощью бюджетов, доводятся сведения о роли управляемого им подразделения в планируемой программе.

*Вторая функция бюджетных систем* – просчет различных вариантов бюджета – тесно связана с принятием управленческих решений и выбором лучшей производственной программы деятельности предприятия. Она позволяет ясно представить взаимосвязь принимаемых решений и целевых показателей, оценить их совокупное влияние и вклад каждого решения в конечный результат, выявить решения, нарушающие гармонию производственно-хозяйственной деятельности.

Естественное следствие планирования деятельности предприятия – желание проанализировать соответствие фактических результатов деятельности запланированным.

*Третья основная функция бюджетных систем* – мониторинг исполнения бюджетов и процессов производственно-хозяйственной деятельности – позволяет выявлять отклонения фактических результатов деятельности от запланированных, оценивать их влияния на целевые показатели (как правило, на финансовый результат). Поэтому полные бюджетные системы – это информационные системы, включающие прогнозную, плановую и фактическую информацию о различных аспектах деятельности предприятия, представленную в сопоставимом виде. Механизм выявления причин и величин отклонений зависит от способа аккумуляирования этой информации и формирования информационных отчетов.

*Четвертая функция бюджетных систем* – анализ исполнения бюджета – часто объединяется с предыдущей функцией системы [2]. Выявленные отклонения важно изучить и соотнести с центрами ответственности. Анализ исполнения бюджета также может осуществляться на разных уровнях в зависимости от сроков и решаемых на каждом уровне разных задач, что определяет степень сложности реализации. От уровня его проведения зависят полнота, глубина и способ осуществления таких функций управления, как оценка деятельности предприятия в целом и вклада каждого центра ответственности, выявление факторов (причин), вызвавших отклонения, мотивация деятельности, оценка вклада каждого сотрудника в выполнение программы, регулирование деятельности. Две последние функции бюджетных систем позволяют принимать обоснованные корректирующие (регулирующие) решения. В зависимости от степени агрегирования информации и периодичности выполнения этих функций решения могут быть оперативными, тактическими или стратегическими. Отметим, однако, что для осуществления оперативного управления в рамках бюджетных систем важна соответствующая организация учета фактических результатов деятельности. В частности, учет должен быть ориентирован на выявление непосредственно в момент совершения хозяйственной операции величины отклонения, обусловленной только одним из возможных факторов (причин) совокупного отклонения, который определяется данной операцией. Для этого разрабатывается соответствующая схема учета нормативных затрат и отклонений фактических затрат от нормативных на счетах управленческого учета [5].

Процесс бюджетирования заключается в систематической разработке курса действий на будущее, который отражает использование имеющихся в распоряжении предприятия ограниченных производственных, финансовых и человеческих ресурсов, с одной стороны, и прогнозируемую конъюнктуру рынка – с другой. В процессе разработки бюджета отдельные виды деятельности координируются таким образом, чтобы все структурные подразделения предприятия работали согласованно для достижения общей цели.

Разработка и внедрение СМК ставят новые задачи, для решения которых стандартные подходы не всегда годятся. В рамках концепции качества

возник механизм непрерывного совершенствования всех аспектов деятельности предприятия за счет систематического анализа бизнес-процессов по нескольким направлениям. Прежде всего, каждый бизнес-процесс анализируется с точки зрения того, дает ли он добавленную ценность для клиента. Оказывается, что большинство из них не дает никакой дополнительной ценности, поэтому такие бизнес-процессы могут рассматриваться как кандидаты на исключение из системы. Каждое такое исключение, если оно удастся, приводит к снижению себестоимости как непосредственно, так и за счет ускорения оборачиваемости оборотных средств из-за сокращения цикла и снижения доли незавершенного производства. Систематическое использование статистических методов для сбора, представления и анализа информации о видах, причинах и особенностях брака создает предпосылки для непрерывного «давления» на себестоимость под лозунгом «ноль дефектов». В поисках иных источников экономии затрат обнаруживаются проблемы обучения персонала, компоновки оборудования, организации обслуживания и ремонта и многие другие.

Все это требует создания эффективных, не дорогих и постоянно совершенствуемых систем учета, что и решается в системе бюджетирования, на основе которой строятся системы оперативного менеджмента как и стратегического планирования.

Основной аргумент в обоснование целесообразности использования системы бюджетирования, как инструмента управления качеством, базируется на цикличности бюджетного процесса. Этот аргумент состоит в возможности распространения, при некоторых условиях, цикла Шухарта–Деминга для изучения экономического аспекта деятельности предприятия, что предоставляет возможность непрерывно совершенствовать ее. Тем не менее, требуется переосмыслить некоторые аспекты бюджетного процесса.

В частности, надо перейти от сугубо финансовых целей, достижение которых контролируется в рамках традиционного подхода, к сбалансированной системе показателей, раскрывающей стратегическое видение с позиций различных заинтересованных сторон и детализирующей его до уровня отдельных индивидов и элементарных операций, с помощью которых описываются бизнес-процессы.

В связи с необходимостью фокусирования деятельности предприятия на предпочтениях конкретных потребителей и гибкого управления затратами в зависимости от их поведения приходится пересмотреть и подход к формированию себестоимости продукции (услуг), так как традиционная методика учета затрат не позволяет получить прозрачную картину их взаимосвязи с поведением рынка, а значит, и действительно управлять величиной затрат.

В этом смысле представляется полезной методика калькулирования себестоимости, бюджетирования и управления на основе видов деятельности (Activity Based Costing – Activity Based Budgeting – Activity Based Management или методика ABC–ABB–ABM). Она позволяет преодолеть ряд трудностей, характерных для классического подхода к формированию себестоимости по статьям калькуляции и элементам затрат.

Оценивание затрат по этой методике естественно обеспечивается процессным описанием СМК, которое предусматривается также и последней версией международных стандартов ISO серии 9000. В результате применения этой методики формируется прозрачная взаимосвязь между действиями, осуществляемыми для выпуска продукции и удовлетворения клиента, и величиной затрат, которые ими порождаются. Кроме того, снимается проблема накладных расходов. Очевидно, что для принятия верных управленческих решений наиболее ценной является информация о переменных затратах. Смещение точки зрения с объема производства на операции меняет характер поведения накладных расходов, которые по существу, становятся переменными по отношению к объему операций. В этом случае анализ этих затрат дает дополнительную релевантную информацию о причинах их поведения и о возможностях снижения, в отличие от традиционного подхода.

Отметим, что в рамках полной бюджетной системы затраты целесообразно представлять в различных ракурсах, используя их разные классификации. В этой связи считаем возможным использовать все традиционные классификации, возникающие в ходе становления и развития концепции TQM.

Так, классификацию Ф. Кросби «цена соответствия и цена несоответствия» целесообразно использовать на этапе составления операционных бюджетов, устанавливая идеальные нормативные затраты на единицу объекта калькулирования, что позволит получить картину того, какова будет деятельность предприятия, направленная на получение «правильной» продукции с первого раза. При этом обнаруженные отклонения фактических данных от бюджетных дадут цену несоответствия. Классификацию А. Фейгенбаума и Дж. Джурана можно использовать при подготовке заключительных бюджетных отчетов (сводок) для аккумуляции статистической информации и проведения сравнительного анализа этих затрат.

Для воплощения принципа непрерывного совершенствования естественно также остановить свой выбор на технике скользящего бюджетирования, так как она создает механизм, «понуждающий» к постоянному пересмотру сложившегося положения вещей. При этом наибольший эффект для оперативного вмешательства и принятия корректирующих решений достигается при такой организации учета, которая позволяет выявлять отклонения в режиме реального времени.

#### *Список литературы*

1. Виханский О.С. Стратегическое управление : учебник / О.С. Виханский – М. : Гардарика, 1999. – 296 с.
2. Гуияр, Ф.Ж. Преобразование организации : пер. с англ. / Ф.Ж. Гуияр, Дж.Н. Келли. – М. : Дело, 2000. – 376 с.
3. Друкер, П. Задачи менеджмента в XXI веке / П. Друкер ; пер. Н.М. Макарова. – М. : Вильямс, 2000. – 288 с.

4. Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет : пер. с англ. / К. Друри. – М. : Аудит, 1997. – 557 с.
  5. Друри, К. Учет затрат методом стандарт-кост / К. Друри. – М. : Изд-во науч.-исслед. технологич. ин-та им. А.П. Александрова, 1998. – 224 с.
  6. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действиям / Р. Каплан, Д. Нортон. – М. : Олимп-Бизнес, 2003. – 323 с.
  7. Кокинс, Г. Учебник по методологии функционального учета затрат / Г. Кокинс, А. Страттон, Дж. Хелблинг. – М. : Анатех, 2000. – 92 с.
  8. Портер, М. Международная конкуренция / М. Портер. – М. : Международ. отношения, 1998. – 495 с.
  9. Райков, А.Н. Интеллектуальные информационные технологии / А.Н. Райков. – М. : Изд-во Моск. гос. ин-та радиотехники электроники и автоматики, 2000. – 96 с.
- 

**Budgeting as Tool of Expenses Accounting  
when Determining Quality Management  
System Efficiency**

**T.N. Sharonina**

*Tambov State Technical University, Tambov*

**Key words and phrases:** budgeting; expenses; efficiency; quality management system.

**Abstract:** The paper studies the mechanism for determining expenses for the creation of quality management system using the budgeting technique, which enables to determine its efficiency.

---

© Т.Н. Шаронина, 2010