

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ СИСТЕМЫ МЕНЕДЖМЕНТА КАЧЕСТВА ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

*Арутюн Арутюнович Хачатурян, д. э. н., проф., профессор кафедры
«Финансы и кредит»*

Тел.: 783-68-48, 8.916.904.97.84 e-mail: karutyun@yandex.ru

Московский университет имени С. Ю. Витте

http://muiv.ru

Данная статья о том, что система менеджмента качества организации, как один из инструментов менеджмента, дает уверенность высшему руководству организации и потребителям ее продукции, что организация способна поставлять продукцию, полностью соответствующую требованиям: необходимого качества, в необходимом количестве за установленный период времени, затратив на это установленные ресурсы.

Ключевые слова: система менеджмента качества, принцип менеджмента качества, процессный подход, системный подход, процесс, затраты на бизнес-процессы, мера, норма, сбалансированные оценочные показатели

Современная система менеджмента качества (далее – СМК), которая направлена на достижение результатов в соответствии с целями в области качества организации, чтобы удовлетворять потребностям, ожиданиям и требованиям заинтересованных сторон, базируется на принципах TQM [1].



А. А. Хачатурян

СМК организации может быть интегрирована в единую систему менеджмента, использующую общие элементы. Это повышает результативность планирования, эффективность использования ресурсов, создает синергетический эффект в достижении целей организации. Системы менеджмента качества приводятся в движение требованиями потребителя организации. Потребителям необходима продукция (услуга), характеристики которой удовлетворяли бы их потребности и ожидания. Потребности и ожидания потребителей постоянно изменяются, из-за чего организации испытывают давление, создаваемое конкурентной средой (рынком) и техническим прогрессом. Для поддержания постоянной удовлетворенности потребителя организации должны постоянно совершенствовать свою продукцию и свои процессы. СМК организации, как один из инструментов менеджмента, дает уверенность высшему руководству самой организации и потребителям, что организация способна поставлять продукцию, полностью соответствующую требованиям (необходимого качества, в необходимом количестве за установленный период времени, затратив на это установленные ресурсы).

СМК основана на 8 принципах менеджмента качества:

- 1) ориентация на потребителя – организации необходимо делать то, что хочет потребитель сейчас и захочет в будущем, даже если он этого не осознает;
- 2) лидерство руководителя – так как организация действует всегда в рамках ограниченности ресурсов и входных данных в конкурентной среде, то только лидер, обладающий видением, силой духа способен обеспечить достижение ее целей (миссии);
- 3) вовлечение персонала – так как персонал организации является ее основным ресурсом и одновременно самой чувствительной заинтересованной стороной: опора лидеров на него – залог успеха;
- 4) процессный подход – СМК организации не статичное образование, и ее элементами являются процессы, через которые достигаются цели, то есть через процессы обеспечиваются любые изменения;
- 5) системный подход к менеджменту – подразумевает учет всех факторов, воздействующих

на внешнюю и внутреннюю среду организации;

6) постоянное улучшение – основа современного менеджмента, которая подразумевает постоянную адаптацию к произошедшим и ожидаемым изменениям в среде, а иногда и формирует их;

7) принятие решений, основанных на фактах – напоминание о том, что стабильность функционирования организации возможна не только на основе интуиции, но и с использованием данных измерений;

8) взаимовыгодные отношения с поставщиками – вместе с принципом «ориентация на потребителя» предполагает создание устойчивых цепей поставок на основе взаимовыгодного сотрудничества.

Требования к СМК организаций описывается в серии международных стандартов ISO 9000, разработанных Техническим комитетом ТК176 Международной Организации по Стандартизации (ISO, International Organization for Standardization).

Стандарты серии ISO 9000, принятые более чем 190 странами мира в качестве национальных, применимы к любым предприятиям независимо от их размера, форм собственности и сферы деятельности.

В серию ISO 9000 в настоящее время входят следующие стандарты:

– ISO 9000 – словарь терминов о системе менеджмента, свод принципов менеджмента качества (текущая версия – «ISO 9000:2005. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь»);

– ISO 9001 содержит набор требований к системам менеджмента качества (текущая версия – «ISO 9001:2008 Системы менеджмента качества. Требования»);

– ISO 9004 содержит руководство по достижению устойчивого успеха любой организацией в сложной, требовательной и постоянно изменяющейся среде путем использования подхода с позиции менеджмента качества (текущая версия – «ISO 9004:2009 Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества»);

– ISO 19011 описывает методы проведения аудита в системах менеджмента, в том числе менеджмента качества (текущая версия – «ISO 19011:2011 Руководящие указания по аудиту систем менеджмента»).

Российскими версиями стандартов являются:

– ГОСТ Р ИСО 9000-2008 (введен в действие 10 сентября 2009 г.) – аналог ISO 9000:2005;

– ГОСТ Р ИСО 9001-2008 (введен в действие 13 ноября 2009 г.) – аналог ISO 9001:2008.

В России сертификацией ИСО занимаются организации, аккредитованные в Федеральном агентстве по техническому регулированию и метрологии. Сертификаты, выдаваемые аккредитованными организациями, не являются международными и действуют только на территории Российской Федерации.

Оценить результаты и эффективность СМК можно только путем измерения затрат на бизнес-процессы и сравнения их с полученными выгодами, а также сопоставляя затраты на совершенствование бизнес-процессов с общими затратами.

Концепция управления затратами на обеспечение качества продукции предполагает их учет, анализ, планирование и контроль (аудит). Определяющей функцией в этой концепции, безусловно, является учетная функция, так как невозможно анализировать, а тем более планировать затраты на качество, если не иметь данных о них. А эти данные может предоставить только учет.

К управлению затратами на обеспечение качества должен быть применен процессный подход. В такой интерпретации затраты на качество следует рассматривать как затраты на совершенствование бизнеса, и они (эти затраты) будут отличаться от общих затрат на производство на величину этого совершенствования по всем процессам жизненного цикла продукции.

Для обеспечения конкурентоспособности продукции надо не снижать, а учитывать затраты на предупреждение несоответствий. Это и должно создать условия, благоприятные для того, чтобы прибыль от деятельности всего предприятия становилась все больше и больше. На наш взгляд, решение проблемы взаимосвязи менеджмента качества и ме-

неджмента затрат мы видим не в централизации функций управления затратами на качество (учет, анализ, планирование, контроль), а напротив, как это принято на практике, в их децентрализации. Причем понятия «централизация» и «децентрализация» нами рассматриваются на уровне организации. Такой подход не означает, что приоритетность в управлении качеством концентрируется на оперативном уровне. На каждом уровне управления протекают свои процессы, и главное – между ними и на всех уровнях управления установить четкое взаимодействие. Процессы жизненного цикла, являющиеся основой материального благосостояния и конкурентоспособности предприятия, должны быть состыкованы, выход предыдущего процесса согласован с входом последующего, между участниками должны быть установлены взаимоотношения «поставщик – потребитель» [4].

Процесс – это генератор ценностей, и участники его заинтересованы в минимальных издержках при его осуществлении. Ответственность за выход продукции и издержки по процессу должны быть четко возложены на владельца процесса в рамках согласованных целей, правил и ограничений [6].

Это высказывание подтверждает правоту нашего взгляда на процессный подход к управлению затратами на качество.

Следовательно, концепция управления затратами на обеспечение качества может быть сформулирована следующим образом: управление затратами на обеспечение качества в СМК осуществляется через такие функции, как планирование, учет, анализ и контроль.



Рис. 1. Экономическая модель управления затратами на обеспечение качества в СМК

Реализация этих функций базируется на процессном подходе с ориентацией всех процессов на потребителя. Учет затрат по процессам в увязке с бюджетным планированием позволит концепцию о непрерывном улучшении качества, разработанную В. Шухартом и в дальнейшем дополненную Э. Демингом, наполнить экономическим содержанием.

Метод и цикл Шухарта-Деминга, который чаще называют циклом Деминга, обычно иллюстрируют схемой управления любым процессом деятельности, в том числе и процессом управления качеством.

Поскольку управление затратами на обеспечение качества – это один из таких процессов, то мы предприняли попытку применить к нему вышеупомянутый цикл. В модифицированном нами виде он выглядит следующим образом (рис. 1).

Все фазы этого цикла управления затратами замыкаются в круг. Совокупность видов деятельности как совокупность операций соответствующих процессов создания качества продукции составляет цепь, которая состоит из отдельных звеньев (процессов), и в каждом из них осуществляются все фазы цикла Деминга.

В свою очередь, используя математический подход, можно представить затраты на качество в матричном виде: строки этой матрицы будут затратами на качество по процессам, а столбцы – затратами на качество по видам. В качестве видов такие затраты могут быть полезные и бесполезные. Тогда в матрице будут два столбца, а строк – столько, сколько процессов, участвующих в создании качества продукции.

Если в основу определения видов (групп) затрат взять другой подход, например А. Фейгенбаума [8], то в матрице будет четыре столбца затрат:

- 1 столбец – на предупредительные мероприятия;
- 2 столбец – на контроль;
- 3 столбец – на внутренние дефекты;
- 4 столбец – на внешние дефекты.

В общем виде эта матрица представлена на рис. 2.

$$A_{\text{затраты на качество}} = \begin{matrix} & \begin{matrix} Z_1 & Z_2 & Z_3 \end{matrix} \\ \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & a_{13} \\ a_{21} & a_{22} & a_{23} \\ a_{31} & a_{32} & a_{33} \end{bmatrix} & \begin{matrix} Z_{П1} \backslash \\ Z_{П2} \text{ —} \\ Z_{П3} / \end{matrix} \end{matrix} \quad \text{Затраты по процессам}$$

где Z_1, Z_2, Z_3 – затраты на обеспечение качества по видам в соответствии с принятой их классификацией в организации.

Рис. 2. Матрица затрат на обеспечение качества

Данной матрицей удобно пользоваться, так как она позволяет определить затраты по процессам и по видам в целом, а также структурно. Например, число a_{21} в матрице $A_{\text{затраты на качество}}$ означает, что в процессе $П2$ на контроль потрачено столько-то средств.

Подобные матрицы затрат можно и следует составлять по процессам (см. рис. 3), если организован соответствующий их учет.

$$A_{\text{затраты на процесс}} = \begin{matrix} & \begin{matrix} P_1 & P_2 & P_3 \end{matrix} \\ \begin{bmatrix} a_{11} & a_{12} & a_{13} \\ a_{21} & a_{22} & a_{23} \\ a_{31} & a_{32} & a_{33} \end{bmatrix} & \begin{matrix} B_1 \backslash \\ B_2 \text{ —} \\ B_3 / \end{matrix} \end{matrix} \quad \text{Затраты по видам работ}$$

где, P_1, P_2, P_3 – затраты по звеньям цепочки ценностей

Рис. 3. Матрица затрат по процессам

Используя нормы затрат на качество по видам работ, можно составить матрицу норм затрат каждого процесса. Затем, умножив эту матрицу на матрицу объема работ, получим матрицу затрат на качество соответствующего процесса. Использование матричного метода в экономике качества позволяет определить и затраты на качество, например, связанные с рисками.

Развивая дальше концепцию управления затратами на обеспечение качества, особо следует сказать о нормах затрат на обеспечение качества. В работах по проблемам качества, как правило, качество через количество соотносится с мерой, при этом упускается из виду норма как важнейшее звено этих соотношений. Мера и норма имеют различное содержание, но взаимодополняют друг друга в характеристике качества. Мера выявляет общие границы соотношений качества и количества. Мера фиксирует внешние границы взаимосвязи качества и количества и ничего не говорит о внутренней определенности предмета и механизмах ее проявления. Этот «пробел» восполняет норма, выражающая состояние и степень развитости качества и являющаяся ведущим механизмом его регулирования. Нормы по отношению к качеству подчеркивают момент его устойчивости, его состояние упорядоченности, организованности.

Учет по нормативной себестоимости для управления затратами на качество обладает рядом существенных преимуществ по сравнению с учетом по фактической себестоимости, ибо создает возможность:

прогнозирования затрат на будущие периоды; контроля над затратами центров ответственности путем разработки бюджетов и сопоставления фактических значений с нормативными; упрощения процедуры оценки запасов благодаря использованию нормативных затрат; анализа причин отклонений фактических затрат от нормативных (по цене или

количеству использованных ресурсов); ускорения и упрощения процесса расчета затрат; быстрой оценки эффективности деятельности предприятия; расчета нормативных затрат в любой момент времени, а не только в конце отчетного периода. Отсутствует необходимость калькулировать себестоимость по каждой партии продукции отдельно, сглаживаются колебания себестоимости за счет возможностей резервирования [10].

Однако наряду с преимуществами учет по нормативной себестоимости имеет и ряд недостатков, касающихся прежде всего метода установления нормативов на основании средних затрат прошлых периодов: нормирование «от достигнутого» далеко не всегда соответствует требованиям сегодняшнего дня и не учитывает долгосрочные тенденции изменения затрат. При нормативном учете отсутствует обоснование корректировок средних значений, что снижает точность планирования и мешает эффективному контролю. Существующая методология, основанная на нормативном принципе формирования затрат предприятий, устарела, поэтому при определении себестоимости качества необходимо применять методы стандартизации затрат. На практике используются два основных типа стандартов: идеальные (теоретические) и прогнозные (текущие). Первые показывают, какими должны быть предприятия в оптимальных условиях (т.е. при отсутствии убытков, брака и т.п.). Прогнозные (текущие) стандарты устанавливаются с учетом реальных условий функционирования предприятия: качества применяемых ресурсов, процента брака и т.д. Такие стандарты позволяют более реально оценить будущие затраты предприятия.

К современным концепциям управления затратами на качество относится и концепция стратегического управления. Матрицы ответственности в каждом процессе СМК при их практической реализации позволяют сочетать стратегическое управление с оперативным управлением.

Выделяют четыре уровня управления предприятием:

- руководящий – команда высшего руководства;
- стратегический – команда заместителей;
- тактический – подразделения, начальники подразделений;
- оперативный – исполнители [7].

Вышеназванные матрицы ответственности позволяют определить перечень работ такого характера, а значит, и соответствующие затраты, которые представляют собой затраты на управление предприятием.

Однако руководство организации, управляя процессом, управляет пятью факторами: 1) входящими материалами, информацией, сырьем; 2) кадрами; 3) методами и технологией; 4) оборудованием; 5) нормативными документами.

В этой связи затраты стратегического характера включают в себя часть затрат на управление, а также затраты на материалы, информацию, оборудование и другие, связанные с вышеперечисленными факторами.

Итак, стратегическое управление качеством обуславливает стратегическое управление затратами. Суть этой концепции такова, что если планируется стратегия, то должны планироваться и учитываться затраты на нее, чтобы оценить их эффективность.

Концепция управления затратами на обеспечение качества предусматривает разработку концепции учета этих затрат, которая является основой построения системы управленческого учета затрат на обеспечение качества в организации.

Целью учета затрат на качество является формирование соответствующей информации для внешних и внутренних пользователей. К внешним пользователям относятся потребители, акционеры, поставщики, инвесторы, надзорные органы, общественные организации. Цель учета затрат применительно к внешним пользователям заключается в формировании информации о состоянии деятельности предприятия в области качества. Применительно к внутренним пользователям цель учета – формирование информации, необходимой руководству организации для принятия управленческих решений, планирования, анализа и контроля деятельности по повышению качества.

На основе анализа затрат на качество осуществляется моделирование управленче-

ского решения.

Концепция учета затрат на качество требует учета релевантных затрат и упущенной выгоды (например, в виде релевантной выручки). Релевантные затраты и релевантная выручка – это оцениваемые будущие затраты и выручка, которые различаются в зависимости от выбора разных курсов действий. Два аспекта этого определения связаны с релевантностью: затраты и выручка должны относиться к будущему времени; они будут разные при различных вариантах действий.

В концепции управления затратами на качество делается акцент на будущем, так как управленческие решения в области качества связаны с будущим временем, ничто не может повлиять на прошлое. Положение релевантности в данной концепции можно «заложить» в любом процессе СМК, например, в процессе «закупки» по выбору и оценке поставщиков, по выбору покупателей. Чтобы эффективно управлять затратами, концепция требует разделения их на затраты, добавляющие ценность продукту, и затраты, не добавляющие ценности. В СМК к первой группе следует относить затраты соответствия, а ко второй группе затраты несоответствия, которые, будучи устраненными, не смогут снизить полезность продукта. Напротив, затраты соответствия при их устранении снижают полезность или ценность продукта для покупателя.

Такой подход к разделению затрат позволяет провести их функционально-стоимостный анализ, который призван сократить затраты на несоответствие и повысить эффективность тех операций (видов работ) в процессах и самих процессов, которые повышают ценность продукта (его качество).

Концепция стратегического управления затратами требует их деления на прогнозные и фактические и обособленного учета. Сложно изменить или снизить фактические затраты, которые уже имели место. На основании принятых решений по совершенствованию качества формируются прогнозные затраты.

Вывод

Для того чтобы добиться успеха в области качества, руководство организации должно не только определить, какая стратегия будет более эффективной, но и принимать решительные действия для ее реализации. Инструментом для реализации стратегии является система сбалансированных оценочных показателей, которая позволяет перейти от целей и стратегий компании к совокупности согласованных показателей. Здесь термин «система» увязан с системой менеджмента качества. Отчеты о затратах на качество могут содержать информацию о краткосрочных и долгосрочных результатах деятельности.

Литература

1. Национальный стандарт Российской Федерации ГОСТ Р ИСО 9000-2008 «Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь» // Утвержден приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии. 2008. № 470-ст.
2. *Воронцова А.Н., Полянчиков Ю.Н., Схиртладзе А.Г.* Управление контролем в системе менеджмента качества. – М.: ТНТ, 2012.
3. *Заика И.Т., Гительсон Н.И.* Документирование системы менеджмента качества. – М.: КноРус, 2010.
4. *Злобина Н.В.* Стратегическое управление затратами на качество в системе менеджмента качества организации // Управление качеством в нефтегазовом секторе. 2011. № 1.
5. *Кане М., Иванов Б., Корешков В., Схиртладзе А.* Системы, методы и инструменты менеджмента качества. – СПб.: Питер, 2011.
6. *Полховская Т.М.* Теория и практика перехода к менеджменту качества по стандартам ИСО 9000:2000 // Стандарты и качество. 2004. № 7.
7. Управление качеством: учебник / под ред. д.э.н., проф. Б.И. Герасимова. – 2-е изд. стер. – М.: КНОРУС, 2007.
8. *Фейгенбаум А.* Контроль качества продукции. – М.: Экономика, 1986.
9. *Фрейдина Е.В.* Управление качеством. – М.: Омега-Л, 2012.
10. Экономико-математические методы управления затратами на качество / под науч. ред. Б.И. Герасимова. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та. 2005.

Conceptual Issues of Quality Management System of Accounting Cost of Production

Arutyun Khachaturian, Doctor of Economics, Professor, Professor of Finance and Credit Department

Moscow University after S.Y. Witte

The article proves that the quality management system of an organization as one of the managerial tools ensures the management of the company and the consumers of its production that the company is able to provide the production which meets the following requirements: required quality, necessary quantity for a specified period of time using definite resources.

Keywords: quality management system, quality management principle, process approach, system approach, process, business process expenditure, measure, norm, balanced assessment indexes.