

*О. В. Карпенко,  
кандидат экон. наук., доцент  
А. О. Соболев,  
кандидат экон. наук.*

Высшее учебное заведение Укоопсоюза  
«Полтавский университет экономики и торговли»  
г. Полтава, Украина

## **ДИАГНОСТИКА ЭФФЕКТИВНОСТИ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В КОНТЕКСТЕ ВНЕДРЕНИЯ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ НЕПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ**

Исследование содержания и методики калькулирования неполной себестоимости, контроля и анализа на ее основе подтверждает преимущества использования этой системы в практике управления затратами предприятия. Вместе с тем, менеджерами не всегда уделяется должное внимание системности и комплексности мероприятий на всех этапах внедрения. Как правило, внедрение калькулирования неполной себестоимости нуждается в корректировке задач управления, формировании принципиально новых информационных потоков, уточнении распределения функциональных обязанностей между работниками в контексте подготовки управленческих решений, усилении функции контроля и т.п.

Таким образом, очевидна необходимость оценки готовности системы управления к изменениям на основе диагностики ее функциональной эффективности. Первоначально, проблема диагностики эффективности была обоснована в зарубежной практике как инструмент управленческого консультирования предприятий [2, 4, 6]. В современных условиях организационно-методические подходы к экономической диагностике широко рассматриваются в работах и украинских ученых [1, 3, 7, 8].

Следует отметить, что среди ученых нет единой позиции относительно определения и содержания разных видов диагностики: самое понятие «диагностика» трактуется по-разному, в зависимости от сферы применения [1,

2, 3, 4, 6]. В одном случае – это управленческая работа, во втором – метод анализа состояния объекта, в третьем – процесс определения состояния объекта.

**Целью диагностики системы управления затратами** является активизация функций управления затратами. Общими задачами диагностики управления затратами являются:

- 1) оценить состояние информационного обеспечения и его соответствия потребностям управления затратами;
- 2) определить границы потенциальных возможностей аналитического обоснования управленческих решений;
- 3) исследовать состояние внутреннего контроля и полноту реализации обратной связи;
- 4) обосновать комплекс мероприятий по улучшению эффективности управления затратами.

Перечень задач подлежит уточнению в соответствии с процедурами диагностики: оценить обоснованность плановых показателей затрат и результатов деятельности, гибкость системы планирования; исследовать систему мотивации сотрудников, которые принимают участие в реализации управленческих решений; оценить соответствие организации и стиля управления задачам управления затратами и т.п. Результатом диагностики может быть построение (принципиальное совершенствование) организационной модели управления затратами предприятия.

Диагностика эффективности действующей системы учета, анализа, контроля в соответствии с целями управления затратами и оценка ее готовности к нововведениям закладывает фундамент для реализации программы внедрения калькулирования неполной себестоимости.

Диагностику эффективности следует начинать с оценки качества информационного обеспечения, основой которого является учет. **Диагностика системы учета** охватывает такие главные элементы:

- оценка управленческих потребностей деятельности предприятия в учетной информации;
- рациональность формирования информационных потоков согласно задачам управления затратами;
- полнота раскрытия положений об учете затрат в приказе об учетной политике;
- нацеленность учета на управленческие решения.

На наш взгляд, среди критериев диагностики системы учета приоритет имеют неформализованные оценки. В табл. 1 приведен пример тестов для диагностики системы учета затрат.

*Таблица 1 - Диагностика системы учета затрат предприятия (пример)*

Направления диагностики и критерии оценки	Оценка соответствия критериям		
	да	частично	нет
<i>1. Организация движения учетных информационных потоков в соответствии с задачами управления затратами</i>			
1.1. Разработано ли положения об управленческой бухгалтерии?	-	-	0
1.2. Действует ли должностная инструкция бухгалтера по управленческому учету затрат?	1	-	-
1.3. Соблюдается ли график документооборота в части учета затрат?	1	-	-
1.4. Составлен ли перечень учетных номенклатур по учету затрат?	-	-	0
1.5. Введены ли формы внутренней отчетности по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции?	1	-	-
1.6. Отвечает ли автоматизация учета и отчетности потребностям управления затратами?	1	-	-
<i>2. Полнота раскрытия положений по учету затрат в приказе об учетной политике</i>			
2.1. Соблюдается ли принцип последовательности при составлении приказа об учетной политике?	-	0,5	-
2.2. Содержит ли приказ об учетной политике отметки должностных лиц об ознакомлении с документом?	1	-	-
2.3. Закреплено ли в приказе об учетной политике	-	-	-
- применение 8/9 класса счетов бухгалтерского учета затрат (для украинских предприятий)?	1	-	-

Направления диагностики и критерии оценки	Оценка соответствия критериям		
	да	частично	нет
- применение счетов управленческого учета затрат?	-	-	0
- система учета и калькулирования себестоимости продукции?	1	-	-
- статьи калькуляции себестоимости продукции в управленческом учете?	-	-	0
2.4. Своевременно ли вносятся изменения и дополнения в приказ об учетной политике согласно действующему законодательству?	-	0,5	-
<i>3. Нацеленность учета затрат на управленческие решения</i>	-	-	-
3.1. Осуществляется ли учет по центрам ответственности в соответствии с целями управления затратами?	1	-	-
3.2. Используется ли в учете принцип классификации затрат «разные затраты – для разных целей»?	-	0,5	-
3.3 Обеспечивает ли информация учета потребности анализа затрат в полной мере?	1	-	-
3.4. Обеспечивает ли информация учета потребности планирования затрат в полной мере?	1	-	-
3.5. Обеспечивает ли информация учета потребности внутреннего контроля затрат в полной мере?	1	-	-
<i>4. Кадровое обеспечение учета затрат</i>	-	-	-
4.1. Соблюдает ли бухгалтер по учету затрат положения должностной инструкции?	1	-	-
4.2. Своевременно ли осуществляется повышение квалификации бухгалтера по учету затрат?	1	-	-
4.3. Поддерживается ли руководством инициатива бухгалтера при подготовке учетной информации для принятия управленческих решений?	-	0,5	-
<i>Всего баллов:</i>		<i>15</i>	

В качестве оценки системы учета затрат использованы балльные критерии: «да» - 1 балл, «частично» - 0,5 баллов, «нет» - 0 баллов. Максимально возможное количество баллов составляет 21, что характеризует систему учета, которая полностью отвечает целям управления затратами.

Таким образом, система учета затрат предприятия согласно табл. 1 только на 71,4% отвечает задачам информационного обеспечения управленческого решения:  $15/21 \times 100\% = 71,4\%$ . Направления диагностики, получившие

неполную оценку, являются потенциалом для совершенствования. Унифицированность предложенного подхода разрешает расширять критерии диагностики или исключать их согласно содержанию системы учета и управление затратами.

В рыночных условиях качество анализа и планирования являются базисом экономической обоснованности управленческого решения. Содержание **диагностики системы анализа и планирования затрат** определяют такие элементы:

- основы организации аналитической работы на предприятии;
- оценка потенциальных возможностей аналитического обоснования управленческих решений;
- методика анализа в соответствии с целями управления затрат.

В качестве критерий диагностики могут выступать тесты следующего содержания.

*1. Организация аналитической работы на предприятии.*

- 1.1. Разработано ли положения об отделе анализа (планирования)?
- 1.2. Разработан ли план аналитической работы на предприятии?
- 1.3. Разработана ли программа аналитической работы на предприятии?
- 1.4. Закреплена ли функции анализа затрат должностной инструкцией?
- 1.5. Закреплена ли функции планирования затрат должностной инструкцией?
- 1.6. Разработана ли система бюджетов, которая отвечает целям управления затратами?
- 1.7. Используются ли формы внутренней отчетности по результатам анализа (аналитические записки)?
- 1.8. Отвечает ли программа автоматизации анализа потребностям управления затратами?

*2. Оценка потенциальных возможностей аналитического обоснования управленческих решений*

Разрешает ли существующая методика анализа

- оценить отклонение от показателей бюджета?
- определить структуру и динамику затрат и результатов деятельности?
- изучить влияния факторов на затраты, на результаты деятельности центра ответственности?
- оптимизировать величину постоянных затрат на основе факторного анализа?
- обосновать плановые (бюджетные) показатели затрат и результатов деятельности центра ответственности?
- спрогнозировать показатели затрат и результатов деятельности центра ответственности?
- оптимизировать ассортимент изготавливаемой продукции?
- обосновать решение о наращивании объемов производства?
- экономически обосновать цену реализации?
- рассчитать точку безубыточности, запас прочности, операционный рычаг?
- обосновать решение типа «производить или покупать»?
- оценить альтернативные затраты в условиях ограниченности ресурсов?
- комплексно оценить эффективность работы центра ответственности?

### *3. Кадровое обеспечение анализа и планирование затрат.*

3.1. Соблюдает ли специалист по анализу и планированию затрат положения должностной инструкции?

3.2. Своевременно ли осуществляется повышение квалификации специалиста по анализу и планированию затрат?

3.3. Поддерживается ли руководством инициатива специалиста по анализу и планированию затрат?

Рассматривая содержание диагностирования, подавляющее большинство ученых стараются свести результат к единому критерию оценивания состояния объекта. Однако практика доказывает обоснованность использования множества критериев, которые определяют поликритериальную диагностику [5]. Если для оценки состояния организации аналитической работы на

предприятию и потенциальных возможностей аналитического обоснования управленческих решений достаточным является применения неформализованных оценок, то проведение анализа в соответствии с целями управления затратах предусматривает использование совокупности методических приемов.

Неотъемлемой составляющей качественного управления затратами является внутренний контроль. Предназначением **диагностики системы внутреннего контроля** затрат является обеспечение обратной связи по результатам управленческого решения. Элементами диагностики выступают:

- организация внутреннего контроля затрат;
- достаточность методических приемов внутреннего контроля для целей управления затратами;
- результативность процедур внутреннего контроля затрат.

Исходя из предложенного нами подхода, диагностику можно охарактеризовать следующими направлениями.

*1. Организация внутреннего контроля затрат на предприятии.*

- 1.1. Разработано ли положения об отделе внутреннего контроля?
- 1.2. Разработан ли план внутреннего контроля затрат?
- 1.3. Разработана ли программа внутреннего контроля затрат?
- 1.4. Закреплены ли функции внутреннего контроля затрат должностной инструкцией?
- 1.5. Используются ли формы внутренней отчетности по результатам контроля затрат?
- 1.6. Применяются ли автоматизированные программные продукты для осуществления внутреннего контроля затрат?

*2. Оценка достаточности методических приемов внутреннего контроля для целей управления затратами.*

- 2.1. Осуществляется ли оценка отклонений затрат от нормативных значений?

2.2. Осуществляется ли анализ причин отклонений затрат от нормативных значений в разрезе: центров ответственности; причин отклонений; ответственных лиц; влияния на результаты деятельности; возможности прямого контроля; уровня влияния на производственную себестоимость?

2.3. Осуществляется ли анализ причин отклонений затрат от показателей бюджета в разрезе: центров ответственности; причин отклонений; ответственных лиц; влияния на результаты деятельности; возможности прямого контроля; уровня влияния на производственную себестоимость?

2.4. Разработаны ли контрольные индикаторы для оперативной оценки возможных отклонений затрат и результатов деятельности?

2.5. Реализуется ли обратная связь контроля в управлении затратами?

2.6. Характеризуется ли система внутреннего контроля затрат чувствительностью к изменениям?

### 3. Кадровое обеспечение внутреннего контроля затрат.

3.1. Соблюдает ли специалист по внутреннему контролю затрат положения должностной инструкции?

3.2. Своевременно ли осуществляется повышение квалификации специалиста по внутреннему контролю затрат?

3.3. Поддерживается ли руководством инициатива специалиста по внутреннему контролю затрат?

Рассмотренный вариант диагностики разрешает комплексно оценить состояние отдельных направлений управления затратами (табл. 2).

Таблица 2 – Обобщение результатов диагностики системы управления затратами (пример)

Направления диагностики	Функции управления затратами				
	учет	анализ и планирование	контроль	общая оценка	
Организация	4 / 6 <sup>1</sup>	4 / 8	3 / 6	11 / 20	55,0%
Методика	8,5 / 12	11,5 / 14	17 / 19	37 / 45	82,2%
Кадровое обеспечение	2,5 / 3	2 / 3	2 / 3	6,5 / 9	72,2 %
Общая оценка	15 / 21	17,5 / 25	22 / 28	54,5 / 74	x

<sup>1</sup> Максимально возможное количество баллов

Направления диагностики	Функции управления затратами				
	учет	анализ и планирование	контроль	общая оценка	
				71,4%	70,0%

Согласно приведенной в табл. 2 информации, эффективность системы управления затратами предприятия оценивается на 73,6%. Причем руководству предприятия необходимо уделить максимальное внимание вопросам совершенствованию организации управления затратами. Оценивая полноту реализации основных функций управления затратами, следует отметить недостаточное (< 75%) соответствие качественным характеристикам функций учета, анализа и планирование затрат.

Для окончательного вывода о готовности системы управления затратами к внедрению калькулирования неполной себестоимости предлагаем использовать матричный подход (рис. 1).

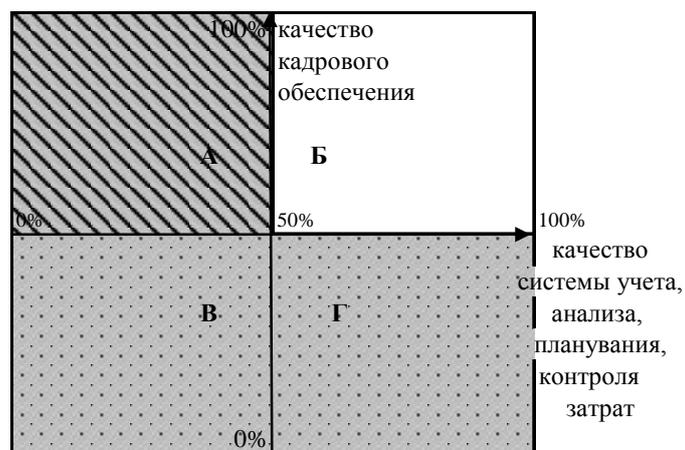


Рис. 1. Матрица оценки готовности системы управления затратами к внедрению калькулирования неполной себестоимости

Вертикаль матрицы характеризует качество кадрового обеспечения; горизонталь – обобщенный показатель качества учета, анализа, планирования, контроля затрат: от 0% до 100%.

Очевидно, что систему управления затратами следует рассматривать как потенциальное поле для внедрения системы калькулирования неполной себестоимости лишь в поле А, Б. Система управления затратами в поле А, Б

владеет кадровым потенциалом и имеет резервы для его повышения, что является крайне важным для реализации стратегии управления затратами. Вместе с тем, поле А характеризует существенную необходимость совершенствования действующей системы управления затратами в соответствии с целями предприятия.

Для функционирующего предприятия наиболее приемлемым является поле Б: уровень подготовки кадров удовлетворительный; система учета, анализа, планирования, контроля целиком отвечает целям и задачам управления затратами. Однако, на наш взгляд, наиболее благодатной для нововведений все же является система управления затратами именно в поле А. На фоне достаточного первоначального уровня подготовки кадров, совершенствование анализа, планирование, контроля затрат будет осуществляться с согласованием требований и возможностей калькулирования неполной себестоимости. Тогда как система управления поля Б, как правило, предусматривает сложный процесс «разрушения» устоявшихся приоритетов развития деятельности предприятия.

В практическом плане, это означает, что систему управления затратами в поле А необходимо совершенствовать (калькулирование неполной себестоимости выступает одним из направлений такого совершенствования), а в поле Б – перестраивать. Последний процесс является более сложным и противоречивым, поскольку характеризуется более значительным риском потери экономической стабильности системы, которая функционировала.

Безоговорочной является важность роли кадров в подготовке и предоставлении информации для принятия решений. Недостаточная квалификация сотрудника выступает причиной нарушения требований качества к информации (полноты, достоверности информации и т.п.). Поля В, Г характеризуются низкой квалификацией и подготовкой кадров в сфере управленческого учета (речь идет не столько о несоответствии работника квалификационным характеристикам, сколько о соответствии результатов его работы целям и задачам управления затратами).

В поле В наблюдается низкое качество подготовки кадров, система организации и методики учета, анализа, планирование и контроля не адаптирована к изменениям, слабо сориентирована на стратегические цели и тактические задачи управления затратами. Итак, система управления затратами нуждается, в первую очередь, в поиске внутренних механизмов активизации эффективности управления в целом.

Поле Г также характеризуется недостаточным качеством подготовки кадров в сфере управленческого учета. Этот факт нейтрализует ожидаемый эффект от научно обоснованной системы управления затратами на основе учета, анализа, планирование, контроля согласно требованиям конкурентоспособной среды.

Вышесказанное свидетельствует, что для системы управления, которую характеризуют поля В, Г, задача внедрения калькуляции неполной себестоимости является преждевременным.

Таким образом, диагностика эффективности системы управления затратами является необходимым условием внедрения калькулирования неполной себестоимости. Авторами предложен подход на основе неформализованных оценок, что позволяет расширять критерии диагностики или исключать их согласно содержанию системы учета и управление затратами. Диагностика эффективности системы управления затратами является фундаментом мероприятий по совершенствованию организационной модели управления затратами предприятия, что обуславливает важность последующих исследований.

#### Литература

1. Діагностика стану підприємства: теорія і практика: монографія / за заг. ред. проф. А.Е. Воронкової. – Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. – 448 с.
2. Коласс Б. Управление финансовой деятельностью предприятий. Проблемы, концепции и методы / Б. Коласс ; [пер. с франц.]. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1997. – 576 с.

3. Костирко Л.А. Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства: монографія / Л.А. Костирко. – 2-ге вид. [перероб. і доп.]. – Харків : Вид-во "Фактор", 2008. – 336.

4. Крепкий Л.М. Экономическая диагностика предприятия. Методология, методика, организация, диагнозы и пути совершенствования. / Л.М. Крепкий. – М.: ЗАЛ «Издательство «Экономика», 2006. – 215 с.

5. Мельник О.Г. Систематизація та розвиток принципів полікритеріальної діагностики машинобудівних підприємств. / О.Г. Мельник // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.13. – с. 306-310.

6. Раппопорт В.Ш. Диагностика управления: практический опыт и рекомендации. / В. Ш. Раппопорт. – М. : Экономика, 1988. – 127 с.

7. Сопов І. Підходи до діагностики фінансового потенціалу підприємства / І. Сопов // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1. – С. 68-75.

8. Туркоман Л.С. Роль і місце економічної діагностики в системі оцінки стану суб'єктів господарювання. // Наукові праці. Том 109. Випуск 96. – с. 87-91.