

УДК 33

**Сибгатова Айгуль Рафизовна**

Sibgatova Aigul Rafizovna

Магистрант

Student

Институт управления, экономики и финансов К(П)ФУ

Institute of Management, Economics and Finance K(P)FU

**Плотникова Любовь Алексеевна**

Plotnikova Lyubov Alexeevna

к.э.н., доцент кафедры учета, анализа и аудита

Ph.D., Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit

Институт управления, экономики и финансов К(П)ФУ

Institute of Management, Economics and Finance K(P)FU

## **АНАЛИЗ ПРОБЛЕМ ВНЕДРЕНИЯ И ПРИМЕНЕНИЯ РАЗЛИЧНЫХ МЕТОДИК РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАКЛАДНЫХ РАСХОДОВ**

### **ANALYSIS OF THE PROBLEMS OF IMPLEMENTATION AND APPLICATION OF VARIOUS METHODS OF DISTRIBUTION OF OVERHEAD COSTS**

**Аннотация.** В статье рассматриваются проблемы применения традиционных и функциональных методов учета накладных расходов, проблемы внедрения пооперационного учета затрат (ABC-costing). Даны рекомендации по решению проблем, возникающих при внедрении ABC-метода.

**Abstract.** The article discusses the problems of using traditional and functional methods of accounting for overhead costs and the operational cost, the problems of implementing Activity-based costing (ABC). Also in the article considered possible solutions of solving problems arising in the implementation of the ABC method.

**Ключевые слова:** накладные расходы, себестоимость продукции, финансовый результат, управленческий учёт, пооперационный учет затрат.

**Key words:** overhead costs, cost of production, financial result, management accounting, operational cost accounting.

Особое место в управлении затратами предприятия занимает управление накладными расходами. Как правило, с основными расходами сложностей не возникает, поскольку они относятся прямо на себестоимость производимой продукции или предоставляемых услуг. Накладные расходы - расходы, которые не связаны непосредственно с технологическим процессом изготовления продукции, а образуются под влиянием определенных условий работы по организации, управлению и обслуживанию производства [6, с. 95], распределяют при помощи специальных баз и коэффициентов распределения. Принятый в организации метод распределения накладных расходов является одним из ключевых моментов управленческого учета, поскольку он значительно влияет на представление о рентабельности той или иной продукции.

В конкурентном мире бизнеса крайне важно, чтобы компании изучали и внедряли новые методы учета затрат, чтобы быть более продуктивными и эффективными. Но, как и со всеми другими инновациями прежде, чем переходить на новые методы и приемы необходимо провести тщательный анализ. Преимущества перехода от одного метода к другому должны быть больше, чем расходы, которые будут понесены. Например, если в результате изменения в учетной политике способа оценки материальных запасов при их списании и отнесении в качестве накладных расходов на реализуемую продукцию компания сможет получить экономическую выгоду в виде более высокой прибыли от продажи готовой продукции, следовательно, можно подсчитать величину экономического эффекта, полученного благодаря изменению правил бухгалтерского учета накладных расходов.

Традиционные способы распределения накладных расходов были разработаны в прошлом веке, когда прямой труд составлял основную долю в общей структуре расходов, выпускался небольшой ассортимент продукции. Усиленная глобальная конкуренция, принципиально новые технологии производства вызвали рост накладных расходов. Все эти факторы стали предпосылками совершенствования калькуляционных систем и методов

управленческого учета. Одним из таких методов управленческого учета является ABC-метод (Activity Based Costing), также называемый функциональным методом учета затрат.

При традиционной калькуляции обычно возникают несколько основных проблем, связанных с использованием полученной информации для принятия управленческих решений. Во-первых, в традиционной калькуляции для измерения используются только базы распределения, связанные с объемом производства, даже если многие продукты не потребляют накладные ресурсы пропорционально объему произведенной продукции. Поскольку многие виды накладных расходов вызваны или обусловлены непроизводственными характеристиками продукта, традиционная калькуляция имеет тенденцию искажать стоимость продукта. Это означает, что слишком большая часть накладных расходов распределяется на одни продукты, в то время как слишком маленькая часть накладных расходов распределяется на другие товары. Эти искажения часто называют перекрестными субсидиями. Например, в организации в качестве базы распределения затрат используются часы труда основных работников. При этом предприятие имеет высокую долю накладных расходов, продукция которой требует затрат организационных ресурсов в разных пропорциях. Тогда, используя базу распределения часы труда основных работников, себестоимость одних продуктов будет завышена, других – занижена, что является несоизмеримым и неоправданным.

Перекрестное субсидирование стоимости продукта означает, что, если компания недооценивает один из своих продуктов, она будет переоценивать по крайней мере, один из его других продуктов. Продукт недооценен если он потребляет высокий уровень ресурсов, но, согласно выбранному методу распределения накладных расходов, имеет низкую стоимость за единицу.

Вторая проблема традиционных методов заключается в том, что отслеживание связанных с продуктом административных, маркетинговых и затрат на распределение товарных запасов не являются общепринятой

процедурой допустимой для внешней отчетности. Тем не менее маркетинг, дистрибуция и затраты на обслуживание клиентов, безусловно, являются частью затрат на доведение продукта до конечного *потребителя*. Поскольку эти непроизводственные расходы могут отличаться существенно от продукта к продукту и от клиента к клиенту, ABC-метод отслеживает эти расходы, используя пулы дополнительных затрат и драйверов затрат.

Также традиционная система затрат распределяет все производственные накладные расходы на всю продукцию независимо от того, действительно ли продукт потреблял эти затраты.

Как показывает практика, традиционные базы распределения не позволяют достаточно обоснованно распределять различного рода затраты и не способны достаточно полно отражать всю сложность взаимосвязей, возникающих на современном предприятии. С одной стороны, между объемами производства, перечнем выполненных заказов и широтой, и неоднородностью ассортимента, а с другой, объемами вспомогательной и обслуживающей деятельности.

ABC-метод основан на том, что продукция не причина возникновения затрат, а причина операций (работ), в результате которых и возникают расходы. Учет по центрам затрат акцентирует в большей степени внимание на том, что создает расходы, и в меньшей степени на том, как они распределяются.

Основными характерными отличиями функциональных систем от традиционных являются:

- большое количество центров затрат на первом этапе и большое количество различных факторов затрат и баз распределения на втором этапе двухэтапного процесса распределения затрат;

- распределение накладных затрат по основным видам деятельности (по функциям), а не по подразделениям, которые в традиционных системах играют роль центров затрат;

- использование отдельных ставок факторов затрат для вспомогательных центров;

- распределение затрат по целевым затратам без промежуточного перераспределения по производственным центрам.

Хотя ABC-метод на первый взгляд выглядит простым, его реализация и использование не так просты. Поэтому стоит отметить проблемы, которые возникают при внедрении этой методики. В первую очередь, это высокая трудоемкость и значительные затраты на внедрение метода ABC на предприятии. Эти показатели взаимосвязаны: как правило, при уменьшении затрат на внедрение трудоемкость процесса повышается, и наоборот. Очевидно также внедрение ABC-метода без автоматизации просто невозможно, процесс требует соответствующего программного обеспечения, часто недешевого.

Необходимо также понимать, что внедрение полноценной системы ABC-метода требует много времени и сил. Даже в компании среднего размера может потребоваться два или три месяца, чтобы определить и проанализировать отдельные виды деятельности, связанные с этим расходу и выбрать оптимальные факторы затрат. Реализация всего проекта может занять от одного до двух лет.

Для успешной реализации метода требуется поддержка руководства и проектной команды, которые будут полностью или в значительной степени освобождены от других должностных обязанностей. Руководство должно быть убеждено, что новый метод учета затрат принесет пользу компании. В противном случае проект потерпит неудачу, потому что руководство не захочет тратить время и средства и быстро потеряет терпение в отношении проекта. Сомнения в преимуществах и сложности внедрения являются наиболее распространенными причинами, по которым компании досрочно могут прекратить проект.

Внедрение ABC-метода приводит к изменениям, и, как и любое изменение, сталкивается с естественным сопротивлением сотрудников. Поскольку суть метода заключается в понимании каждого вида деятельности в

компании и ее затрат, сотрудники могут беспокоиться о своей работе или бояться, что их низкая производительность будет раскрыта [2].

Часто сотрудники воспринимают внедрение ABC-метода, как вопрос бухгалтерского учета, не понимают ее преимуществ, что также является причиной нежелания сотрудничать.

Однако, одной из самых основных причин недостаточно быстрого внедрения ABC-метода есть старые традиции в сфере бухгалтерского учета, от которых непросто отказаться. Специалисты по управленческому учету, применяющие традиционные методы учета затрат, зачастую не видят причин для изменений. Они считают, что если предприятие приносит доход, то не нужно ничего менять, не осознавая, что можно управлять предприятием эффективнее и получать больший доход. Только системный подход к изучению лучших аспектов организации бухгалтерского учета в зарубежных странах для практического их внедрения в России даст возможность обеспечить эффективное управление предприятием. Для этого нужно хорошо знать особенности управленческого учета в экономически развитых странах с целью дальнейшего совершенствования его в отечественной практике.

В таблице 1 представлены проблемы, с которыми на практике компании сталкиваются на пути внедрения ABC-метода, а также предложены возможные пути их решения.

**Таблица 1. Проблемы внедрения ABC-метода  
и возможные пути их решения**

№ п/п	Содержание проблемы	Возможный путь решения проблемы
1	Отсутствие поддержки высшего руководства	Разработать общую стратегию развития компании с указанием наивысшей цели, основных задач и путей по достижению установленной цели. Утвердить план стратегического развития, в котором предусмотреть наряду с основными путями достижения цели внедрение более продвинутой системы контроллинга в компании [4]

*Продолжение таблицы 1*

2	Необходимость управления сопротивлением	Создать в компании систему контроллинга, которой присущи следующие функции: учетная, контрольная, аналитическая, информационная [1].
3	Негативное восприятие ABC-метода	Довести до сотрудников миссию компании и основные цели ее деятельности. Создать систему мотивации сотрудников на каждой стадии осуществления деятельности
4	Отсутствие адекватных систем и информационных технологий	Разработать и интегрировать новую информационную систему в уже используемый программный комплекс
5	Сложность интеграции данных с другой системой	Создание единого информационного пространства
6	Сложность в определении центров затрат и подходящих драйверов затрат	Создать в компании систему контроллинга, в которой будут определены центры ответственности, включая центры затрат
7	Отсутствие базовых знаний и навыков техники ABC-метода	Разработать должностные инструкции для исполнителей в области ведения управленческого учета [5] и утвердить минимальные требования к их квалификации
8	Неадекватная подготовка/обучение менеджеров, пользователей	Разработать положение о регулярном повышении квалификации сотрудников и подтверждения уровня квалификации исполнителей в области управленческого учета [3]
9	Высокая стоимость внедрения - особенно стоимость информационных технологий	Предварительно оценить возможные выгоды от внедрения системы в деятельность компании, рассчитать окупаемость затрат
10	Высокая текучесть сотрудников команды проекта ABC	Создать систему мотивации сотрудников на каждой стадии осуществления деятельности
11	Удовлетворенность нынешней системой, сопротивление изменениям в организационной культуре	Довести до сотрудников миссию компании и основные цели ее деятельности. Создать систему мотивации сотрудников на каждой стадии осуществления деятельности

*Источник: подготовлено авторами.*

Таким образом, прежде чем переходить на новый метод распределения накладных расходов, необходимо основательно изучить опыт и проблемы, с которыми сталкивались организации на этапе внедрения, поскольку результат от применения нового метода должен быть ощутимо больше затрат на его создание и внедрение.

**Библиографический список:**

1. Давлетова, Г.Р., Плотникова, Л.А. Организация системы внутреннего контроля как элемента учетной политики / Г.Р. Давлетова, Л.А. Плотникова // Казанский экономический вестник. 2017, № 3(29) – с. 92-100.
2. Муратов, С. Расчет себестоимости продукции методом ABC [Электронный ресурс] / Д. Атманов, С. Муратов // Финансовый директор № 7 2003 - Режим доступа: <http://fd.ru/articles/3689> (дата обращения: 20.05.2020).
3. Плотникова, Л.А. Современные подходы к процессу обучения и подготовки специалистов по учету / Л.А. Плотникова // Профессиональное образование: исторические традиции и современность: Материалы Международной научно-практической конференции / Под общ. ред. профессора М.И. Абакарова. – Махачкала: НИЦ «Инноватика», 2016. –120 с. – с.50-54.
4. Сафина, Д.И., Плотникова, Л.А. Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни организации / Д.И. Сафина, Л.А. Плотникова // Сборник статей Международной научно-практической конференции «Инновация, технологии, наука». Ответственный редактор: Сукиасян Асатур Альбертович.– Киров, 23 января 2016: Уфа, ООО «Омега-Сайнс», 2016. – 240 с. – с. 178 – 180.
5. Фирсов, А.В. Управленческий учет: проблемы постановки и внедрения [Электронный ресурс] / А.В. Фирсов – Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/finance/a106/42848.html> (дата обращения: 03.04.2020).
6. Экономическое управление организацией: учебное пособие [Электронный ресурс] / сост. В. В. Ефимов. – Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 156 с. ISBN 978-5-9795-0382-0 <http://venec.ulstu.ru/lib/disk/2012/Efimov8.pdf> (дата обращения: 20.05.2020).