

УДК 338.585

DOI 10.25799/AR.2019.80.1.008

## Проблемы внедрения управленческого учета по методу ABC для оптимизации затрат в органах исполнительной власти

**Дмитриев Михаил Эгонович**

Доктор экономических наук,  
главный научный сотрудник,  
центр публичной политики и государственного управления,  
Институт общественных наук,  
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ,  
119034, Российская Федерация, Москва, набережная Пречистенская, 11;  
e-mail: mikhaildm@mail.ru

**Радуцкий Александр Григорьевич**

Кандидат экономических наук,  
Управляющий директор, АО «МЭФ-Аудит»,  
119034, Российская Федерация, Москва, набережная Пречистенская, 17-19;  
e-mail: aradutsky@gmail.com

### Аннотация

Данная статья посвящена практическим вопросам внедрения управленческого учета затрат по видам деятельности (Activity-Based Costing – ABC) в рамках применения процессных методов управления в органах исполнительной власти Российской Федерации. В российской системе государственного управления этот метод пока не применяется. Но постепенное распространение практики оптимизации текущей деятельности на процессной основе усиливает потребность в адекватных инструментах изменения экономических результатов такой оптимизации. ABC является одним из наиболее подходящим инструментов для такого анализа. В то же время, возможности его применения ограничиваются недостаточной глубиной аналитического учета и неразвитостью нормативного регулирования управленческого учета в государственном секторе.

Нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета в государственном секторе не содержат требований, позволяющих учитывать прямые и накладные (косвенные) затраты в привязке к процессам и результатам деятельности, а используемая для целей бухгалтерского учета классификация затрат на прямые и косвенные не подходит для разнесения затрат по объектам учета с точки зрения их роли в отдельных процессах. Кроме того, допустимые в настоящее время методы распределения косвенных затрат опираются на данные и нормативы, определяемые экспертным путем и не учитывающие изменения в условиях деятельности организации, что не отвечает требованиям метода ABC.

### Для цитирования в научных исследованиях

Дмитриев М.Э., Радуцкий А.Г. Проблемы внедрения управленческого учета по методу ABC для оптимизации затрат в органах исполнительной власти // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2019. Том 9. № 1А. С. 71-81.

**Ключевые слова**

Модернизация, расчет рисков, предпринимательство, маркетинговая среда, оптимизация затрат.

**Введение**

Методы учета затрат и бюджета, известные в литературе как ABC (activity-based costing) и АBB (activity-based budgeting), достаточно давно используются в российской управленческой практике и научно-практической литературе; часто в одном ряду с ними стоят и методы АВМ (activity-based management). Эти методы до сих пор встречаются в литературе и практике под своими англоязычными названиями, поскольку соответствующих устоявшихся русскоязычных терминов пока нет. Так, ABC переводится как «учет по видам деятельности и бизнес-процессам», «ABC-учет» и «функциональный учет затрат и результатов деятельности организации» а АBB как «бюджетирование по видам деятельности и бизнес-процессам», «АВВ-бюджетирование» и «процессно-ориентированное бюджетирование».

Классический метод ABC был разработан в США для нужд американских компаний на основе обобщения и систематизации методов учета, используемых организациями, входящими в Международный консорциум по развитию производства (Consortium of Advanced Manufacturing-International, САМ-I). Именно в США, согласно различным исследованиям, наибольшее распространение метод ABC получил, в первую очередь, в США и, впоследствии, в странах с англосаксонской моделью бухгалтерского учета, например, в Великобритании, Нидерландах, Финляндии, Норвегии [Malmi, 1999, 655; Vjørnenak, 1997, 12; Bright, 1992, 208; Drury, 1993; Innes, 1991, 29; Groot, 1999, 55]. Требования к учету в такой модели, как правило, устанавливаются не в виде законов и подзаконных актов, а в виде стандартов учета, разрабатываемых независимыми профессиональными организациями, и по решению соответствующего регулятора являющихся обязательными для определенных субъектов отчетности.

Процесс внедрения метода ABC в организациях государственного сектора США еще не завершен, однако накопленный опыт свидетельствует, что развитие и распространение метода ABC, его интеграция в механизмы управления определили следующие условия и факторы:

- Политическая воля и национальный курс на повышение эффективности.
- Институциональная инфраструктура для развития нормативно-правовой базы.
- Стандартизация финансового и управленческого учета, а не их регламентация [Электронный ресурс].
- Постепенная гармонизация систем финансового и управленческого учета.

Вместе с тем, российская система регулирования бухгалтерского учета и отчетности относится к континентальной (романо-германской) модели, для которой характерна, наоборот, жесткая регламентация учета нормативными актами, поскольку бухгалтерский учет ориентирован не на интересы широкого круга инвесторов, а на интересы контролирующих и фискальных органов, а также на требования банков. Приоритет над принципами учета имеет форма осуществления конкретных хозяйственных операций, а технология учета, в том числе корреспонденция счетов, порядок оформления документов, зачастую закрепляются нормативными актами. При этом в Германии более сорока лет успешно используется метод учета затрат Grenzplankostenrechnung, или GPK. Его наименование примерно переводится как

«гибкий метод планирования на основе нормативных затрат» или «гибкий стандарт-костинг». Этот метод считается более сложным и точным при распределении переменных затрат, чем ABC. Во Франции также применяются национальные требования к управленческому учету затрат, *The Méthode des Sections homogènes*, дословно – «Метод стандартных секций». Указанный метод был создан еще в индустриальную эпоху, поэтому с развитием экономики и появлением метода ABC он часто оценивается как устаревший.

За последние двадцать лет система бухгалтерского учета Российской Федерации претерпела значительные изменения и все еще продолжает сближаться с требованиями Международных стандартов бухгалтерского учета (*International Financial Reporting Standards, IFRS*) и Международных стандартов бухгалтерского учета для организаций общественного сектора (*International Public Sector Accounting Standards, IPSAS*). В коммерческом секторе фактически уже произошел, а в государственном секторе недавно был инициирован переход от регулирования бухгалтерского учета на основе однозначных инструкций к системе правил (стандартов учета), которые являются более гибкими и допускают применение профессионального суждения при интерпретации требований или выборе метода учета. В силу этого, по нашему мнению, опыт США по созданию и развитию нормативно-правовой базы управленческого учета, в том числе для метода ABC, является применимым во всех существенных аспектах.

## Материалы и методы

В России система бухгалтерского (бюджетного) учета в государственном секторе изначально ориентирована на обеспечение планирования и кассового исполнения бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Отслеживание потоков денежных средств и управление ими исторически является более приоритетной задачей, чем управление затратами, что определило основные параметры системы бухгалтерского учета: глубину бюджетной классификации, структуру аналитических признаков учета и набор показателей бухгалтерской (бюджетной) отчетности [Потанин, 2015].

В соответствии с иерархией уровней регулирования бухгалтерского учета федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете», отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам, а рекомендации в области бухгалтерского учета и управленческие стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам. На отраслевом уровне органами исполнительной власти могут устанавливаться только особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах деятельности, а на управленческом уровне субъектом учета устанавливается учетная политика, соответствующая федеральным и отраслевым стандартам, и подходы к управленческому учету, которые не попадают в сферу государственного регулирования.

Бюджетная отчетность органа власти и сводная бухгалтерская отчетность по периметру подведомственных ему учреждений ограничена глубиной аналитики бюджетной классификации и Плана счетов. В связи с тем, что качество учета и отчетности сильно варьируется в зависимости от культуры учета и квалификации бухгалтерского персонала, бюджетная и бухгалтерская отчетность не всегда является достоверным источником информации о фактических затратах субъекта отчетности в необходимой для принятия управленческих решений аналитике, в том числе в разрезе выполненных работ (оказанных услуг).

Требования к учету затрат, содержащихся в федеральных стандартах бухгалтерского учета для организаций государственного сектора, как правило, определяют отражаемые объекты учета, правила их оценки (величину отражаемых сумм расходов и соответствующее изменение активов и обязательств), порядок отражения объектов учета в бухгалтерской отчетности. Отраслевые методики калькуляции затрат (себестоимости) разрабатываются и утверждаются приказами и постановлениями профильных органов государственной власти для организаций соответствующих отраслей в целях уточнения и разъяснения требований нормативно-правовых актов федерального уровня.

Классификации затрат, используемые органами власти и подведомственными учреждениями для нормирования затрат и определения цен на платные услуги, соответствуют классификации затрат, утвержденной приказами Минфина России и применяемой для ведения бухгалтерского учета, что обеспечивает сквозную связь между планированием затрат и их учетом.

В большинстве случаев учетные политики органов власти и подведомственных учреждений почти буквально повторяют требования приказов Минфина России. Это связано с тем, что инструкции по ведению учета и применению Плана счетов, в отличие от международных стандартов, почти не содержат альтернативных вариантов ведения учета и не предусматривают выбора организацией тех или иных методов учета в зависимости от особенностей деятельности. С 2019 г. вступает в силу новый стандарт бухгалтерского учета для государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки». В связи с этим Минфин России будет требовать от организаций чтобы они не переписывали инструкцию, а отражали в своих документах только особенности учета (отраслевые, учредителя).

Однако если руководство органа власти-учредителя (распорядителя бюджетных средств) подходит к созданию таких документов не формально, то в методологии учета и типовой учетной политике должны быть детализированы требования Минфина России с учетом специфики деятельности подведомственных учреждений и особенностей используемых ими информационных систем.

Отраслевое регулирование порядка учета затрат в государственном секторе, по существу, не развито и активно не осуществляется в разрезе отраслей (областей), в которых государство осуществляет свои функции и полномочия. Статус и актуальность многих отраслевых документов в рассматриваемой сфере в настоящее время не определены.

На практике бухгалтерский учет затрат в разрезе отдельных видов продукции (работ, услуг) во многих сферах государственной деятельности осуществляется формально, а информация о затратах зачастую не используется для целей управления. Применение метода ABC или схожих по целям, сложности и технике методов учета затрат в государственном секторе России в настоящее время не осуществляется. Развитие и расширение аналитики управленческого учета, внедрение современных методов учета затрат, в том числе метода ABC, методик финансового и управленческого анализа (интерпретации) показателей бухгалтерской (управленческой) отчетности, позволит более достоверно оценивать результаты использования государственного имущества, выявлять дополнительные способы сокращения расходов, своевременно оценивать и минимизировать бюджетные риски и обеспечить информационную поддержку при решении аналогичных управленческих задач. Кроме того, развитие методик учета затрат в организациях государственного сектора позволит повысить эффективность и результативность государственного контроля и аудита.

В то же время развитие управленческого учета по инициативе отдельных органов власти подтверждает, что такая задача вполне может быть решена в масштабе отдельной отрасли, субъекта федерации и в перспективе – в масштабе государственного сектора Российской Федерации в целом. При адекватной организации и автоматизации бухгалтерского учета органам власти и подведомственным учреждениям могут быть доступны более глубокие уровни аналитики учета затрат, чем это предусмотрено типовой структурой Плана счетов бухгалтерского учета и КОСГУ. Основными внутренними ограничениями для внедрения прогрессивных методов учета являются профессиональная культура, квалификация бухгалтерского персонала, отсутствие опыта и навыков управления организационными и технологическими изменениями. Главным внешним ограничением, является отсутствие регуляторного давления, то есть обязательных для организаций государственного сектора нормативно-правовых требований по применению современных методов учета затрат и использованию данных учета и отчетности для целей управления.

### Результаты и обсуждения

Для управления отдельными организациями и группами организаций государственного сектора необходимо создание условий для дальнейшего развития управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета, создание и внедрение стандартных сценариев использования бухгалтерской и управленческой отчетности. В целях настоящего исследования под управленческим уровнем регулирования учета затрат целесообразно понимать нормативно-правовые документы органов государственной власти, регламентирующие вопросы классификации и учета затрат в самом органе власти и (или) подведомственных ему учреждениях в более глубокой детализации, чем это предусмотрено требованиями федерального и (или) отраслевого уровня.

В связи с этим развитие нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета для внедрения метода ABC предполагает создание институциональных механизмов регулирования управленческого учета и разработку специальных нормативно-правовых актов в сфере бухгалтерского и управленческого учета, содержащих не только требования к учету затрат по методу ABC, но и требования к данным, процедурам и информационным системам, обеспечивающим применение указанного метода в организациях государственного сектора.

Разработка требований к ведению учета затрат по методу ABC должна осуществляться в контексте более широкой задачи – развития управленческого учета в государственном секторе как подсистемы бухгалтерского учета, источником данных для которой является оперативный учет организаций государственного сектора в самом широком его понимании, как системы регистрации первичной информации о хозяйственных операциях, внутренних процессах и процедурах работы организации.

В связи с постепенным переходом от инструкций к стандартам учета требования к ведению управленческого учета требования к ведению управленческого учета в государственном секторе также целесообразно оформлять в виде стандартов учета, утверждаемых приказами органа власти соответствующего уровня. Разработка федеральных стандартов управленческого учета для организаций государственного сектора должна быть интегрирована в программу разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора [Приказ Минфина России].

Цели, задачи и пользователи отчетности, формируемой в результате ведения финансового и управленческого учета, значительно отличаются. Хотя и финансовый, и управленческий учет обращаются к одному источнику данных – системам, регистрирующим хозяйственные операции в момент их совершения – требования стандартов, определяющих порядок учета затрат для целей подготовки финансовой и управленческой отчетности, не только не дополняют, но во многих существенных аспектах противоречат друг другу. В ситуации, когда финансовые и управленческие стандарты, а также показатели, характеризующие затраты, значительно отличаются, принципиальное значение приобретают вопросы сверки данных и анализа возникающих расхождений.

Для построения современной системы регулирования управленческого учета в государственном секторе предлагается следующая иерархия нормативно правовых документов.

1. Первый уровень регулирования: Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (Закон «О бухгалтерском учете») [9. Федеральный закон от 06.12.2011].

2. Второй уровень регулирования: Федеральные стандарты управленческого учета в государственном секторе. В числе основных стандартов управленческого учета могут быть выделены следующие.

2.1. Федеральный стандарт управленческого учета «Концептуальные основы ведения управленческого учета в государственном секторе» («Концептуальные основы»). Указанный документ устанавливает фундаментальные принципы управленческого учета и является основой разработки всех стандартов, содержащих методологию управленческого учета. Он также может использоваться в случаях, когда конкретные требования к ведению управленческого учета в какой-либо области отсутствуют.

2.2. Федеральный стандарт управленческого учета «Метод учета затрат по видам деятельности».

Данный стандарт послужит ключевым элементом нормативного регулирования учета затрат по методу ABC. В нем должны содержаться требования к учету затрат, имеющие практическое значение при внедрении метода ABC.

2.3. Федеральный стандарт управленческого учета «Управленческая отчетность».

Настоящий стандарт определяет требования к завершающему этапу цикла учета затрат – формированию управленческой отчетности, в том числе к составу отчетных форм и показателей, периодичности формирования отчетных форм, порядку представления и использования управленческой отчетности.

2.4. Федеральный стандарт управленческого учета «Организация внутреннего контроля ведения управленческого учета и составления управленческой отчетности»

В связи со сложностью учета затрат по методу ABC и важностью формирования полной и достоверной информации о затратах в разрезе процессов и результатов, необходимо создание системы внутреннего контроля качества информации о затратах. Стандарт, посвященный вопросам внутреннего контроля управленческого учета, должен определять объекты контроля, процедуры оценки рисков, средства контроля (сверки, надзор, разграничение полномочий, документальное оформление, автоматизированные средства контроля и другие средства и процедуры контроля), техники осуществления контроля, включая тестирование как самих средств контроля, так и результатов управленческого учета – данных о затратах, рассчитанных с использованием метода ABC.

Помимо перечисленных стандартов, по нашему мнению, потребуется разработка стандартов

управленческого учета, посвященных отдельным сложным вопросам применения метода ABC в условиях действующей системы бухгалтерского учета в государственном секторе.

Во-первых, потребуется отдельный стандарт управленческого учета, регулирующий порядок обратного перерасчета затрат, отраженных на счетах бухгалтерского учета, в целях их последующего корректного разнесения по методу ABC.

Во-вторых, потребуется создание типового управленческого Плана счетов и (или) структуры дополнительных по отношению к бухгалтерскому Плану счетов регистров и справочников аналитических признаков, которые также целесообразно оформить и утвердить в виде отдельного стандарта управленческого учета.

Наконец, в систему стандартов управленческого учета могут быть включены нормативные акты, требования которых выходят за рамки непосредственно бухгалтерского учета или учета затрат, но которые необходимы для корректного функционирования управленческого учета по методу ABC. Например, стандартом управленческого учета могут быть определены требования к сбору, обработке или качеству данных первичного (оперативного) учета, которые для целей бухгалтерского учета в настоящее время не используются.

### 3. Третий уровень регулирования: отраслевые стандарты управленческого учета.

Отраслевые стандарты управленческого учета дополняют федеральные стандарты управленческого учета, конкретизируя их положения для нужд конкретных отраслей государственной деятельности. Например, в виде отраслевых стандартов могут быть оформлены требования к типовым отраслевым процессам, отраслевые перечни операций, отраслевые перечни ресурсов и другие необходимые для организации учета затрат по методу ABC справочники. В виде отраслевых стандартов также могут быть оформлены требования к автоматизации учета затрат по методу ABC с учетом используемых в соответствующей отрасли информационных технологий, программных комплексов.

### 4. Четвертый уровень регулирования: Учетные политики и методики управленческого учета органа власти – главного распорядителя бюджетных средств (учредителя).

Вопрос о необходимости выделения четвертого уровня регулирования учета в виде учетных политик и методик управленческого учета, которые главный распорядитель бюджетных средств (учредитель) формирует для применения подведомственными ему учреждениями, является дискуссионным. С одной стороны, цели руководства организации и его управленческие потребности могут налагать дополнительные по отношению к отраслевым и федеральным требования к ведению управленческого учета. С другой стороны, при качественно выстроенном отраслевом уровне регулирования потребность в дальнейшей спецификации управленческих требований должна быть минимальна. В теории управленческий уровень регулирования должен быть представлен совокупностью требований к ведению учета затрат по методу ABC, которые определяются особенностями применяемых субъектом отчетности информационных систем, доступностью тех или иных данных оперативного учета, размером организации и масштабами ее деятельности.

По мере развития подсистемы управленческого учета потребность в развитии четвертого, управленческого уровня регулирования может повышаться, что потребует дальнейших исследований на последующих этапах внедрения учета затрат по методу ABC.

В рамках совместной работы экспертов РАНХиГС и Министерства семьи, труда и социальной защиты населения Республики Башкортостан по пилотному внедрению процессных методов в текущую деятельность Центров занятости населения (ЦЗН) г. Уфы [Маслов, 2018, 25]

были апробированы возможности сбора и анализа затрат по методу ABC. Эта работа проводилась в рамках оптимизации процесса регистрации и трудоустройства безработных.

Главной целью проделанной работы был пооперационный учет прямых и косвенных затрат по всем основным блокам процессного алгоритма. Как показал наш опыт, сбор необходимых первичных данных для ABC вполне осуществим силами внешних экспертов даже в отсутствие необходимой глубины аналитического учета затрат и отработанных практик управленческого учета. При наличии этой информации появляется возможность максимально достоверно оценивать экономию ресурсов в расчете на единицу результата процессной деятельности, возникающую благодаря процессной оптимизации.

Когда мы оптимизируем процесс, то чаще всего, по нашему опыту диагностики операционных процессов в системе государственного управления, основная экономия затрат возникает в результате симплификации. Симплификация, как правило, достигается путем удаления из процесса избыточных действий, документов или бизнес ролей [Дмитриев, 2017, 10]. Если мы знаем пооперационные затраты (ресурсы, потребляемые соответствующим блоком алгоритма) мы легко можем определить, как изменится итоговая стоимость процесса после оптимизации.

Но проблема состоит в том, что реализация процесса носит вероятностный характер. Там, где возникают развилки алгоритма, каждое ветвление имеет свои конечные затраты, а усредненная стоимость процесса будет зависеть от вероятностей реализации его различных ветвей. К сожалению, не все методы расчета затрат на процесс в должной мере отражают его вероятностную природу. Нормативы затрат в расчете на услугу или функцию - это типичный пример того, когда вероятности переключения между траекториями процесса должным образом не учитываются.

Метод многокритериальной оценки сложности процесса, разработанный командой консалтинговой компании SIMOURG Ltd из Латвии вообще не использует стоимостную оценку результатов оптимизации, а интегральный коэффициент сложности служит своего рода прокси-переменной, по которой можно судить в том числе и о масштабах изменения затрат. В рамках этой оценки результатов оптимизации появляется возможность выбрать несколько параметров, например, количество шагов процесса, количество документов в процессе, количество бизнес-ролей и другие параметры характеризующие алгоритм, после чего оптимизированный процесс сравнивается со старым процессом по количеству этих параметров, и по интегральному коэффициенту сложности, в котором эти параметры усредняются с определенными весами.

Распространенным в бизнес практике методом, принимающим во внимание вероятностное распределение затрат в процессе, является метод Монте-Карло. С помощью генератора случайных чисел имитируется большое количество прохождений процесса (десятки и даже сотни тысяч) с различными ветвлениями и по каждому из них рассчитываются затраты. По итогам строится гистограмма распределения затрат. В частности, этот метод применяется в приложении Business Studio, которое предназначено для практического применения ABC организациях. Это метод в принципе позволяет понять, какую долю в процессе до и после оптимизации составляет наиболее затратные ветви процесса, какая часть этих прохождений процесса оказывается самой дешевой, а какая, напротив, дорогостоящей. Но одна из проблем такого подхода состоит в том, что он предъявляет повышенные требования к вычислительным возможностям, особенно если речь идет о сложном процессном алгоритме или большом количестве процессов.

В конечном же счете для оценки результатов оптимизации нам нет необходимости иметь распределение всех возможных реализаций процесса. Гораздо удобнее работать с одним показателем – взвешенными с учетом вероятностей реализации ветвлений процесса средними затратами по оптимизированному и старому алгоритму. Именно их сопоставление в расчете на единицу результата и позволяет оценить эффективность проведенной оптимизации. Чтобы этого добиться с минимальными усилиями, мы планируем внедрить более простой метод, который упрощает задачу вычислений и легко поддается автоматизации. В его основе лежат Марковские цепи. При наличии оценок вероятностей переключения при каждом ветвлении процессного алгоритма появляется возможность вычислить вероятности реализации всех возможных ветвлений процесса и (при наличии учета затрат по методу ABC) вычислить усредненные затраты на весь процесс с учетом вероятностей всех его ветвлений. В рамках дальнейшей работы по пилотной оптимизации процессов мы планируем апробировать этот подход и разработать программное приложение для проведения таких расчетов. Это может существенно упростить оценку экономических последствий процессной оптимизации и повысить ее наглядность. Появится возможность легко и быстро сравнивать между собой не только первоначальную и финальную оптимизированную версию процесса, но сопоставлять различные версии оптимизации, отбирая те из них, которые легче реализуемы, но дают большой экономический эффект.

### Заключение

Предложенные рекомендации по развитию нормативно-правовой базы управленческого учета в целях внедрения учета затрат по методу ABC и по ее практическому использованию для оптимизации процессов соответствуют наиболее применимой международной практике построения системы нормативного регулирования учета и отчетности, а также особенностям российской системы регулирования учета и отчетности в государственном секторе. При реализации указанных рекомендаций внедрение метода ABC будет адекватно интегрировано не только в программу реформирования бухгалтерского учета в государственном секторе, но и в целом – в программу повышения эффективности бюджетной системы Российской Федерации.

Ключевым фактором успеха при реализации указанных рекомендаций и внедрении метода ABC в организациях государственного сектора является реалистичное целеполагание и тщательное планирование потребностей кадровых и финансовых ресурсов для осуществления всех необходимых мероприятий; наличие политической и организационной поддержки на высших уровнях государственного управления.

### Библиография

1. Приказ Минфина России от 28 февраля 2018 г. № 36н "Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора на 2018-2020 гг.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
3. Электронный ресурс General Services Administration, <https://www.gsa.gov/directives-library/activity-based-costingmanagement-42151-adm-p-extended>
4. Дмитриев М.Э., Крапиль В.Б. Ожидания и реальность оптимизации административных процессов в системе государственного управления: «быстрые победы» или «долгая дорога в гору»? Общественные науки и современность. – № 5. – 2017. – 5-17 с.
5. Маслов Д.В., Дмитриев М.Э., Шайхисламов Ф.Р., Квитко В.Ж. Новое качество государственного управления в России: процессы и затраты. Часть 3. Метод ABC. Методы менеджмента качества. – №5. – 2018. – 22-27 с.

6. Bjørnenak T. Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, vol. 8, n1, pp. 3-17, 1997.
7. Bright J., Davies R. E., Downes C. A., and Sweeting R. C., *The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK Study*, *Management Accounting Research*, pp. 201-211, 1992.
8. Drury C., Braund S., Osborne P., and Tayles M. *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, London: ACCA, 1993.
9. Groot T.L. ABC in U.S. and Dutch Food Companies, *Advances in Management Accounting*, vol. 7, pp. 47-63, 1999.
10. Innes J. and Mitchell F. ABC: A Survey of CIMA Members, *Management Accounting (UK)*, October, pp. 28-30, 1991.
11. Malmi T. ABC diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 649-672, 1999.
12. Потанина Ю.М. Анализ показателей финансовой устойчивости и оценка вероятности банкротства компаний [Электронный ресурс] // Менеджмент и контроллинг в условиях нестабильности рынков и внешних угроз : Сборник научных трудов IV Международной научно-практической конференции по контроллингу (Рязань-Москва, 8-9 октября 2015 г.) / НП «Объединение контроллеров» ; под науч. ред. С.Г.Фалько. – Москва, 2015. – Режим доступа: <http://controlling.ru/files/81.pdf>

## **Problems of introduction of management accounting abc method for cost optimization in the bodies of executive power**

**Mikhail E. Dmitriev**

Doctor of Economics,  
Chief researcher, Center for public policy and public administration,  
Institute of Social Sciences,  
Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration,  
119034, 11, Prechistenskaya embankment, Moscow, Russian Federation;  
e-mail: mikhaildm@mail.ru

**Aleksandr G. Radutskii**

PhD in Economics,  
Managing Director,  
JSC "MEF-Audit",  
119034, 17-19, Prechistenskaya embankment, Moscow, Russian Federation;  
e-mail: aradutsky@gmail.com

### **Abstract**

This article is devoted to the practical issues of implementation of management cost accounting by types of activity (Activity-Based Costing - ABC) in the framework of process management methods in the Executive authorities of the Russian Federation. This method is not yet used in the Russian system of public administration. But the gradual spread of the practice of optimization of current activities on a process basis increases the need for adequate tools to change the economic results of such optimization. ABC is one of the most suitable tools for such analysis. At the same time, the possibility of its application is limited by the insufficient depth of analytical accounting and the underdevelopment of regulatory management accounting in the public sector.

Legal acts in the field of accounting in the public sector do not contain requirements that allow for direct and overhead (indirect) costs to be taken into account in relation to processes and results

of activities, and the classification of costs for direct and indirect used for accounting purposes is not suitable for cost allocation by objects of accounting in terms of their role in individual processes. In addition, currently acceptable methods of distribution of indirect costs are based on data and standards determined by expert means and do not take into account changes in the conditions of the organization, which does not meet the requirements of the ABC method.

### For citations

Dmitriev M.E., Radutskii A.G. (2019) Problemy vnedreniya upravlencheskogo ucheta po metodu ABS dlya optimizatsii zatrat v organakh ispolnitel'noy vlasti [Problems of introduction of management accounting ABC method for cost optimization in the bodies of executive power]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 9 (1A), pp. 71-81.

### Keywords

Modernization, risk calculation, entrepreneurship, marketing environment, cost optimization.

### References

1. Order of the Ministry of Finance of Russia dated February 28, 2018 No. 36n "On approval of the program for the development of federal accounting standards for public sector organizations for 2018-2020.
2. Federal Law of 06.12.2011 No. 402-ФЗ "On Accounting".
3. General Services Administration electronic resource, <https://www.gsa.gov/directives-library/activity-based-costingmanagement-42151-adm-p-extended>
4. Dmitriyev M.E., Krapil' V.B. Ozhidaniya i real'nost' optimizatsii administrativnykh protsessov v sisteme gosudarstvennogo upravleniya: «bystrye pobedy» ili «dolgaya doroga v goru»? [Expectations and reality of optimization of administrative processes in the system of public administration: "quick victories" or "a long road to the mountain"?]. *Obshchestvennyye nauki i sovremennost' – Social sciences and modernity*, 2017, no. 5, pp. 5-17.
5. Maslov D.V., Dmitriyev M.E., Shaykhislamov F.R., Kvitko V.ZH. Novoye kachestvo gosudarstvennogo upravleniya v Rossii: protsessy i zatraty. Chast' [New quality of government in Russia: processes and costs]. 3. *Metod AVS. Metody menezhmenta kachestva – Part 3. ABC method. Quality management methods*, 2018, no. 5, pp. 22-27.
6. Bjørnenak T. Diffusion and Accounting: the case of ABC in Norway, *Management Accounting Research*, vol. 8, n1, pp. 3-17, 1997.
7. Bright J., Davies R. E., Downes C. A., and Sweeting R. C., The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK Study, *Management Accounting Research*, pp. 201-211, 1992.
8. Drury C., Braund S., Osborne P., and Tayles M. A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies, London: ACCA, 1993.
9. Groot T.L. ABC in U.S. and Dutch Food Companies, *Advances in Management Accounting*, vol. 7, pp. 47-63, 1999.
10. Innes J. and Mitchell F. ABC: A Survey of CIMA Members, *Management Accounting (UK)*, October, pp. 28-30, 1991.
11. Malmi T. ABC diffusion across organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firms, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp. 649-672, 1999.
12. Potanina, Yu.M. (2014), Development of the concept of an information system ensuring the management of the company's value // Russia in the European and World Information Space: a collection of scientific papers. Proceedings of the international scientific-practical conference (Moscow, April 26, 2013) / MGIMO (University) of the Ministry of Foreign Affairs of Russia; Department of Accounting Statistics and Audit; by ed. Md Simonova [Razrabotka kontseptsii informatsionnoy sistemy, obespechivayushchey upravleniye stoimost'yu kompanii // Rossiya v yevropeyskom i mirovom informatsionnom prostranstve : sbornik nauchnykh trudov. Materialy mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii (Moskva, 26 aprelya 2013 g.) / MGIMO (U) MID Rossii; Kafedra ucheta statistiki i audita; pod red. M.D. Simonovoy], M.: MGIMO-University, 168-179 p.