

УДК 657.47.07

ПРИМЕНЕНИЕ СИСТЕМЫ ACTIVITY-BASED COSTING НА ПРЕДПРИЯТИИ СТРОИТЕЛЬНОЙ ОТРАСЛИ**П.Э. Мифтахова**

Сибирский федеральный университет, Красноярск, email: polina-miftakhova@mail.ru

Аннотация. В данной статье рассматривается система учета Activity Based Costing, которая является одним из альтернативных способов учета затрат и калькулирования себестоимости. Проанализированы сущность данной системы, ее отличия от традиционной системы учета. Приведены алгоритм работы системы Activity Based Costing и ее особенности применения на предприятиях строительства. На примере реального предприятия строительной отрасли проиллюстрирована возможность применения ABC. Проведено сравнение результатов от внедрения данной системы и результатов применения традиционной системы учета затрат.

Ключевые слова: затраты, строительство, накладные расходы, Activity Based Costing, бухгалтерский учет.

APPLICATION OF ACTIVITY-BASED COSTING SYSTEM IN A CONSTRUCTION INDUSTRY ENTERPRISE**P.E. Miftakhova**

Siberian Federal University, Krasnoyarsk, email: polina-miftakhova@mail.ru

Abstract. This article discusses the Activity Based Costing accounting system, which is one of the alternative ways to account for costs and calculate the cost. The essence of this system and its differences from the traditional accounting system are analyzed. The algorithm of the Activity Based Costing system and its application features in construction enterprises are presented. Using the example of a real enterprise in the construction industry, the possibility of using ABC is illustrated. The results of the implementation of this system and the results of the application of the traditional cost accounting system are compared.

Keywords: costs, construction, overhead, Activity Based Costing, accounting.

Дата поступления статьи в редакцию: 11.04.2025

Дата принятия статьи в печать: 12.05.2025

Введение

Деятельность строительных организаций осложнена тем, что величина прибыли изначально определена сметой строительных работ, изменить которую практически невозможно. Вследствие этого возникает необходимость контроля затрат в процессе выполнения заказа, своевременного выявления отклонений фактических затрат от сметных, выявления причин возникновения отклонений и устранения влияния неблагоприятных факторов на величину затрат.

Учет затрат на производство в строительстве характеризуется рядом специфических методов и особенностей, связанных, прежде всего, с особенностями организации и технологии деятельности в данной отрасли. В настоящее время авторы рассматривают различные методы учета затрат для строительных предприятий. Большинство из них в своих работах выделяет применение позаказного метода учета затрат в комплексе с нормативным. Но отсутствует четкая система распределения косвенных (накладных) затрат, которые занимают значительную долю в структуре затрат предприятия. Универсальная методика распределения накладных затрат отсутствует, а использование традиционных ставок распределения искажает информацию о себестоимости строительных работ.

Цель исследования

Целью исследования является внедрение системы Activity-Based Costing на предприятии строительной отрасли.

Материалы исследования

Информационной базой исследования являются внутренняя отчетность ООО «РСП+», публикации и труды экономистов: монографии, материалы специализированных периодических изданий, научных

конференций, семинаров, сети Интернет. Методологическая база исследования строится на применении системного подхода и сравнительно-аналитических методах. Методический инструментарий составили такие общенаучные методы как анализ, синтез, обобщение, сравнение, классификация, также эмпирические методы, в числе которых изучение и анализ научной литературы, документов и результатов деятельности, наблюдение и другие.

Результаты исследования

При принятии управленческих решений важным фактором выступает точность отнесения накладных расходов на стоимость работ, услуг или товаров [1]. Данный вид расходов занимает значительную долю в структуре издержек предприятий, вследствие чего большие резервы сокращения себестоимости заложены именно в совершенствовании методов управления накладными расходами [2].

К накладным расходам можно отнести все прочие расходы, которые предприятие не умеет измерять и соотносить с продукцией, услугами, клиентами, доля которых постоянно растет с ростом масштаба бизнеса и которые предприятие может изменить [1]. Поэтому важно правильно определить подходящую методику учета и распределения по объектам калькулирования накладных расходов.

Одним из альтернативных методов калькулирования себестоимости является метод функционального учета затрат (Activity-Based Costing, ABC). Данный метод имеет существенные отличия от традиционных систем калькулирования и позволяет организовать более обоснованное распределение накладных расходов.

Традиционная система калькулирования себестоимости по полным затратам возникла в то время, когда у компаний производственного сектора удельный вес накладных расходов в общей величине расходов был достаточно невелик по сравнению с трудовыми и материальными затратами. Поэтому в традиционной системе калькулирования в качестве базы распределения накладных расходов используется величина прямых трудовых и материальных затрат [3].

В связи с чем возникают неточности и ошибки, например, работы, услуги или товары, потребляющие меньше всего ресурса, пропорционально которому распределяются косвенные затраты, могут казаться более рентабельными, чем те, которые потребляют больше такого ресурса. В данном случае использование системы Activity-Based Costing для учёта и распределения косвенных затрат позволяет избежать таких ошибок [4]. В отличие от традиционных систем, которые используют единую базу распределения накладных расходов, в ABC для каждого вида деятельности используется своя база распределения накладных расходов.

Сущность данного подхода заключается в том, что предприятие рассматривается как набор рабочих операций, в процессе осуществления которых затрачиваются ресурсы [4]. Предполагается, что между финансовыми показателями и объектами учета существует связь через операции, в отличие от традиционного подхода, идея, которая состоит в том, что причиной возникновения затрат служит производство продукции, работ, услуг. То есть операция является основой производственного процесса и требует привлечения ресурсов всех видов, что позволяет связывать операции с затратами, необходимыми при ее выполнении [5].

Таким образом, накладные затраты должны поэтапно распределяться на объекты затрат [2]. На первом этапе определяются основные операции компании. Например, это может быть оформление заказов на поставку материалов, эксплуатация технологического оборудования, контроль качества работ и различные другие. Количество операций зависит от сложности деятельности организации, то есть чем сложнее бизнес, тем большее число операций можно выделить. Определение операций может быть сложным процессом. Поэтому существуют практические правила, которые исключают операции, требующие менее 5% ресурсов или рабочего времени. Рекомендуется выделять не более 30 операций, которые, как правило, являются стандартными [6]. Далее необходимо провести классификацию операций по уровням и видам деятельности предприятия.

На следующем этапе выделяются основные интересующие конечные объекты учета (носители затрат), а затем группируются по сегментам деятельности: производственному, сбытовому, управленческому. В качестве объекта затрат могут выступать виды выполняемых работ, оказываемых услуг или выпускаемых товаров, отдельные структурные подразделения и центры ответственности предприятия, покупатели и заказчики и т.д. [4]. Также строится система, которая бы отражала взаимосвязь операций с объектами учета различным сегментам [5].

Следующим шагом операции группируют по местам возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности, которыми они осуществляются. Также отражаются расходы ресурсов по местам

возникновения затрат, центрам затрат и центрам ответственности, а далее перегруппировываются по операциям. Проводится стоимостная оценка ресурсов, использованных в отчетном периоде при выполнении операции, т.е. определяются затраты операции [5].

Далее производится выбор базы распределения (фактор затрат, драйвер затрат) для отнесения затрат по операции на объекты учета, для которых выполнялась операция. Фактором затрат является количественный показатель, который отражает результат операции, который потребляется объектами учета. Например, факторами затрат могут выступать:

- для затрат, связанных с закупкой и приобретением материалов – количество заказов, сформированных отделом снабжения;
- для затрат на складское хранение материалов – количество отпусков материалов в основное производство за отчетный период [3].

Также следует отметить, что Р. Каплан предлагает использовать несколько уровней факторов затрат (табл. 1).

Таблица 1

Уровни факторов затрат в системе Activity-Based Costing

Тип фактора	Область применения	Пример фактора
Трансакционные факторы	Со стороны различных объектов учета существует одинаковый спрос на операции данного типа (процесс организации заказов по закупке)	Количественные факторы: количество накладок, количество заказов, тонны перевезенных грузов
Временные факторы	Если существуют отклонения в количестве операций, и эти отклонения обусловлены фактором времени (транспортные перевозки, компьютерная обработка данных)	Показатели времени: машиночасы, время на подготовку заказа, тонно-километры перевозок, человекочасы
Интенсивные факторы	Учитывают продолжительность операции, уровень ее сложности для различных объектов учета и потребность в привлечении специфических ресурсов	Привлечение особого оборудования, материалов, специалистов для обслуживания или производства объекта

После выбора факторов затрат рассчитывается ставка распределения затрат по операции путем деления суммы накладных расходов по операции на величину фактора затрат по операции. На заключительном этапе рассчитывается сумма затрат по операции, которая относится на конкретный объект учета как умножение ставки распределения на фактор затрат по объекту [5].

Система Activity-Based Costing является эффективной для различных предприятий и различных отраслей, в том числе и для строительства. Ввиду специфики строительной деятельности применение ABC на предприятиях строительства имеет свои особенности.

Во-первых, это комплексность и большое разнообразие операций. Строительство – это сложный процесс, который обычно включает большое количество различных этапов. Причем существует взаимосвязь между этапами проекта, значит, и затраты одного этапа проекта могут влиять на затраты на другие этапы. Каждый из этапов требует специфического набора ресурсов, труда и оборудования. А в строительстве используется широкий спектр ресурсов, от специализированного оборудования до человеческих ресурсов с разной квалификацией. Стоимость этих ресурсов может сильно варьироваться в зависимости от типа работы и сложности проекта. Также в принципе бывает сложно разделить деятельность на однородные операции так, как это делается, например, в сфере производства. Строительные проекты уникальны, и каждая задача может включать множество взаимосвязанных активностей. Например, подготовка площадки может включать в себя множество отдельных задач, каждая из которых требует разных ресурсов и времени.

Во-вторых, среди особенностей применения ABC в строительстве можно выделить возможность фокусироваться на ключевых факторах затрат, фокусироваться в выявлении и устранении неэффективных активностей, которые не приносят добавленной стоимости проекту. Данная система позволяет сосредоточиться на тех видах деятельности, которые оказывают наибольшее влияние на общую стоимость проекта. Например, если аренда тяжелой техники составляет значительную долю затрат, можно рассмотреть возможность оптимизации графика её использования или замены на менее дорогостоящие альтернативы. Или если стоимость транспортировки материалов высока, стоит пересмотреть логистику поставок. То есть Activity-Based Costing помогает выявить критические точки и разработать стратегии для снижения затрат без ущерба качеству.

В-третьих, строительная отрасль подвержена постоянным изменениям, быстро меняются технологии, нормативы, цены на материалы и рабочую силу. Важным преимуществом в данном случае выступает

гибкость и адаптация к изменениям системы ABC. Activity-Based Costing позволяет оперативно пересматривать структуру затрат и корректировать бюджет в зависимости от текущих условий. Так как в строительстве часто возникают непредвиденные расходы, связанные с изменениями проекта, проблемами на площадке или задержками. Например, при изменении цен на строительные материалы можно быстро перераспределить затраты и скорректировать смету. Или при введении новых экологических стандартов можно учесть дополнительные затраты на сертификацию и модернизацию оборудования.

В-четвертых, использование ABC способствует долгосрочному планированию деятельности, что очень актуально для предприятий строительства. Например, анализируя затраты на разные типы проектов (жилые комплексы, коммерческая недвижимость, инфраструктурные объекты), компания может выбрать наиболее прибыльные направления для дальнейшего роста. Или можно оценить экономическую целесообразность внедрения новых технологий или автоматизации определенных процессов.

В-пятых, строительная деятельность в основном состоит из проектной работы. В связи с чем возникают значительные затраты на управление проектом, планирование, контроль и координацию.

Таким образом ввиду того, что каждая отрасль и каждое предприятие имеет свои особенности, применение Activity-Based Costing в строительстве требует адаптации стандартных методик к специфике отрасли. В итоге внедрение системы ABC позволит предприятию получить более точную оценку себестоимости проектов, оптимизировать использование ресурсов и повысить эффективность управления проектами.

В качестве предприятия для внедрения системы Activity-Based Costing в данной работе выступает строительная организация ООО «РСП+». Основным видом деятельности компании является строительство жилых и нежилых зданий.

Компания ООО «РСП+» является участником системы госзакупок в качестве поставщика и принимает участие в торгах.

Для учёта затрат в ООО «РСП+» используются:

- счёт 20 «Основное производство», на котором отражаются прямые затраты;
- счёт 26 «Общехозяйственные расходы», на котором учитывают накладные расходы.

Данная организация не использует в работе:

- счёт 25 «Общепроизводственные расходы»;
- счёт 23 «Вспомогательное производство».

Синтетический учет прямых затрат организации организован на счете 20 «Основное производство». Аналитический учет прямых затрат ведется по статьям расходов и по объектам строительства. Но иногда даже прямые материальные затраты сложно четко распределить по строительным объектам, которые находятся на одной территории, но относятся к разным договорам и локально-сметным расчетам.

Можно привести примеры основных корреспонденций ООО «РСП+» со счетом 20 (табл. 2).

Таблица 2

Основные корреспонденции ООО «РСП+» со счетом 20

Дебет	Кредит	Операция
20	02	амортизация автомобилей
20	10	материальные расходы
20	70	расходы на оплату труда производственного персонала
20	69.11	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
20	69.09	страховые взносы
20	71	расходы подотчетного лица
20	60	• транспортные расходы • услуги подрядчиков • услуги колеровки • расходы на обучение производственного персонала • услуги резки металла • услуги по вывозу и захоронению мусорных отходов • услуги по ремонту инструмента
90.02	20	списание фактической себестоимости работ

Синтетический учет общехозяйственных расходов ООО «РСП+» ведется на счете 26 «Общехозяйственные расходы», аналитический учет ведется по статьям затрат.

Можно привести примеры основных корреспонденций ООО «РСП+» со счетом 26 (табл. 3).

Таблица 3

Основные корреспонденции ООО «РСП+» со счетом 26

Дебет	Кредит	Операция
26	02	амортизация автомобилей управленческого персонала
26	10	материальные расходы (например, канцелярия)
26	70	расходы на оплату труда директора, бухгалтерии, работников производственно-технического отдела, работников отдела снабжения, инженеров, сметчиков
26	69.11	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
26	69.09	страховые взносы
26	71	расходы подотчетного лица
26	60	услуги охраны аренда офисного помещения аренда помещения склада расходы на участие в аукционах и заключение договоров коммунальные платежи расходы на обучение персонала расходы на техническое обслуживание автомобилей юридические услуги
26	97	целевой взнос в СРО оператор фискальных данных контрольно-кассовая техника банковские услуги программное обеспечение
90.08	26	списание общехозяйственных расходов



Рис. 1. Иерархия основных операций ООО «РСП+»

В целях расчета себестоимости строительства каждого конкретного объекта косвенные затраты в ООО «РСП+» распределяются между объектами пропорционально суммам прямых затрат, что не может в полной мере отражать реальное положение дел, и что требует усовершенствования – внедрения системы ABC.

При внедрении методики Activity-Based Costing первоначально необходимо выделить основные операции деятельности организации.

В ООО «РСП+» можно выделить следующие операции и представить в виде иерархии (рис. 1):

- сметное планирование;
- заключение договоров;
- закупка материалов;
- хранение и транспортировка материалов;
- работа на строительной площадке и технический контроль работ;
- сдача объекта строительства;
- ведение финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского, налогового и управленческого учета;
- претензионная работа.

В строительной отрасли наиболее интересующими конечными объектами учета как правильно являются объекты строительства. Поэтому и в ООО «РСП+» в качестве конечных объектов учета можно привести следующие основные текущие на январь 2025 года строительные объекты:

- техническое перевооружение цеха № 27 ОАО «Красцветмет» (далее КЦМ);
- ремонт здания поликлиники филиала ФГБУ ФСНКЦ ФМБА России КБ № 51 (далее КБ 51);
- ремонт здания поликлиники филиала ФГБУ ФСНКЦ ФМБА России КБ № 42 (далее КБ 42);
- капитальный и текущий ремонт объектов ПТЭ ФГУП «ГХК» (далее ПТЭ);
- капитальный и текущий ремонт объектов КПП-1 ФГУП «ГХК» (далее КПП-1).

Используя лишь 20 счет «Основное производство» и 26 счет «Общехозяйственные расходы» затруднительным является оперативное получение информации о затратах по объектам учета, так как накладные расходы распределяются по объектам учета лишь условно, и принимать решения на основании таких данных нецелесообразно.

Таким образом, для учета затрат можно ввести в рабочий план счетов ООО «РСП+» группу 30-х счетов, которые бы способствовали детализации информации.

Для каждой операции открывается отдельный счет группы 30-х счетов бухгалтерского учета:

- счет 30 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского, налогового и управленческого учета»;
- счет 31 «Заключение договоров»;
- счет 32 «Сметное планирование»;
- счет 33 «Закупка материалов»;
- счет 34 «Хранение и транспортировка материалов»;
- счет 35 «Работа на строительной площадке и технический контроль работ»;
- счет 36 «Сдача объекта строительства»;
- счет 37 «Претензионная работа».

Данные счета используются именно для учета накладных расходов организации для дальнейшего их распределения по объектам учета — объектам строительства — и расчета себестоимости строительных работ.

Распределение накладных расходов должно проводиться с использованием определенных ставок распределения (табл. 4).

Далее с помощью ставки распределения затраты каждой операции распределяются по объектам учета, то есть счета 30-ой группы корреспондируются с счетом 26 с открытием субсчетов на каждый объект строительства. А 26 счет, в свою очередь, закрывается на счет 90.

Для более наглядного представления о применении системы Activity-Based Costing можно привести расчет на конкретных данных о затратах ООО «РСП+» за январь 2025 года.

На первом этапе необходимо сгруппировать косвенные затраты по операциям (табл. 5). Источником данным является карточка счета 26 за январь 2025 года, в которой отражены корреспонденции с данным счетом.

По операции «Претензионная работа» (счет 37) в данном периоде затраты отсутствовали. Таким образом, на счетах 30-й группы были собраны косвенные затраты в разбивке по основным операциям деятельности организации и подведены итоговые суммы (табл. 6).

Далее переходя к распределению затрат на объекты строительства, во-первых, необходимо рассчитать базы распределения. Каждой операции была назначена собственная база распределения (см. табл. 4). Ниже приведены базы распределения в конкретных числовых значениях (табл. 7).

Таблица 4

Порядок распределения затрат операции на объекты учета

Операция	База распределения	Формула расчета ставки распределения
Ведение финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского, налогового и управленческого учета	Прямые затраты	(Накладные затраты по операции)/ (Σ прямые затраты по объектам учета)
Заключение договоров	Количество заключенных договоров	(Накладные затраты по операции)/ (Σ количество договоров)
Сметное планирование	Сумма сметы	(Накладные затраты по операции)/ (Σ сумма сметы)
Закупка материалов	Количество сформированных заказов	(Накладные затраты по операции)/ (Σ количество заказов)
Хранение и транспортировка материалов	Стоимость материалов, отпущенных в основное производство	(Накладные затраты по операции)/ (Σ стоимость отпущенных материалов)
Работа на строительной площадке и технический контроль работ	Фактический объем работ	(Накладные затраты по операции)/ (Σ фактический объем работ)
Сдача объекта строительства	Фактический объем работ	(Накладные затраты по операции)/ (Σ фактический объем работ)
Претензионная работа	Количество споров с контрагентами	(Накладные затраты по операции)/ (Σ количество споров)

Таблица 5

Группировка косвенных затрат по операциям

Дт	Кт	Сумма	Сущность расходов
счет 30 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности, БУ, НУ и УУ»			
30	70	430 000	расходы на оплату труда директора, бухгалтерии
30	69.11	3 870	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
30	69.09	97 318,5	страховые взносы
30	02	105 000	амортизация автомобиля директора
30	10	15 000	расходы на канцелярию
30	60	75 000	аренда офисного помещения
30	60	1 500	услуги охраны офиса
30	60	1 000	обслуживание оргтехники
30	97	8 750	целевой взнос в СРО
30	97	25 000	банковские услуги
30	97	20351,9	программное обеспечение
счет 31 «Заключение договоров»			
31	60	23 300	расходы на участие в аукционах и заключение договоров
31	60	8 000	юридические услуги
счет 32 «Сметное планирование»			
32	70	100 000	расходы на оплату труда сметчика
32	69.11	900	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
32	69.09	21 563,7	страховые взносы
32	97	4 833,33	программное обеспечение
счет 33 «Закупка материалов»			
33	70	150 000	расходы на оплату труда работников отдела снабжения
33	69.11	1 350	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
33	69.09	29 063,7	страховые взносы
32	60	600	услуги оператора сотовой связи
продолжение табл. 5			

окончание табл. 5			
счет 34 «Хранение и транспортировка материалов»			
34	70	50 000	расходы на оплату труда кладовщика
34	69.11	450	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
34	69.09	14 063,7	страховые взносы
34	2	130 833,33	амортизация автомобилей доставки материалов
34	60	5 348,5	расходы на техническое обслуживание автомобилей
34	60	92 000	аренда помещения склада
34	10	3 000	расходы на упаковочные материалы и канцелярию
34	60	11 670	коммунальные платежи складского помещения
34	60	1 500	услуги охраны складского помещения
счет 35 «Работа на строительной площадке и технический контроль работ»			
35	70	50 000	расходы на оплату труда инженера строительного контроля
35	69.11	450	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
35	69.09	14 063,7	страховые взносы
счет 36 «Сдача объекта строительства»			
36	70	150 000	расходы на оплату труда работников производственно-технического отдела
36	69.11	1 350	расчеты по обязательному социальному страхованию от НС и ПЗ
36	69.09	29 063,7	страховые взносы
36	97	7 706,92	программное обеспечение

Таблица 6

Итоговые затраты за январь 2025 года, собранные на 30-х счетах

Наименование счета	Сумма затрат по дебету, руб.
Счет 30 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности, бухгалтерского, налогового и управленческого учета»	685 472
Счет 31 «Заключение договоров»	31 300
Счет 32 «Сметное планирование»	100 900
Счет 33 «Закупка материалов»	151 950
Счет 34 «Хранение и транспортировка материалов»	158 620
Счет 35 «Работа на строительной площадке и технический контроль работ»	50 450
Счет 36 «Сдача объекта строительства»	151 350
Счет 37 «Претензионная работа»	-

Таблица 7

Базы распределения косвенных затрат ООО «РСП+»

Объект	Прямые затраты, руб.	Количество заключенных договоров	Сумма сметы, руб.	
КЦМ	2 178 530,90	2	48 067 661,20	
КБ 51	1 452 353,94	0	12 500 890,23	
КБ 42	1 234 500,85	0	9 845 761,47	
ПТЭ	1 815 442,42	2	37 550 450,43	
КПП-1	580 941,57	1	4 356 124,99	
Итого	7 261 769,68	5	112 320 888,32	

продолжение табл. 7

окончание табл. 7				
Объект	Количество сформированных заказов	Стоимость материалов, отпущенных в основное производство, руб.	Фактический объем работ, м ²	Количество споров с контрагентами
КЦМ	6	560 798,52	3 364 736,28	0
КБ 51	2	129 034,56	875 062,32	0
КБ 42	2	123 576,12	689 203,30	0
ПТЭ	3	87 923,55	2 628 531,53	0
КПП-1	4	69 702,44	304 928,75	0
Итого	17	971 035,19	7 862 462,18	0

Теперь имеются все данные, необходимые для расчета ставки распределения (табл. 8) по ранее разработанным формулам (см. табл. 4). То есть, необходимо сумму затрат по дебету 30-х счетов (см. табл. 6) разделить на базу распределения (см. табл. 7).

Таблица 8

Ставки распределения косвенных затрат ООО «РСП+»

Счет	30	31	32	33	34	35	36	37
Ставка распределения	0,0944 руб/руб	6 260 руб/дог.	0,0009 руб/руб	8 938,2353 руб/заказ	0,1634 руб/руб	0,0064 руб/м ²	0,0192 руб/м ²	–

Теперь возможно переходить к распределению косвенных затрат по объектам учета. Для этого необходимо умножить ставку распределения (см. табл. 8) на базу распределения (см. табл. 7). И далее данные распределенные затраты оформляются корреспонденцией, где в дебете находится счет 26 в разрезе объектов строительства, а в кредите счета 30-ой группы (табл. 9).

Таблица 9

Распределение косвенных затрат ООО «РСП+» по объектам учета

Объект учета	Ставка распределения	База распределения	Косвенные затраты, руб	Корреспонденция	
счет 30 «Ведение финансово-хозяйственной деятельности, БУ, НУ и УУ»					
КЦМ	0,0944	2 178 530,90	205 641,58	Дт 26.1	Кт 30
КБ 51		1 452 353,94	137 094,38	Дт 26.2	Кт 30
КБ 42		1 234 500,85	116 530,23	Дт 26.3	Кт 30
ПТЭ		1 815 442,42	171 367,98	Дт 26.4	Кт 30
КПП-1		580 941,57	54 837,75	Дт 26.5	Кт 30
счет 31 «Заключение договоров»					
КЦМ	6260	2	12 520,00	Дт 26.1	Кт 31
КБ 51		0	0,00	Дт 26.2	Кт 31
КБ 42		0	0,00	Дт 26.3	Кт 31
ПТЭ		2	12 520,00	Дт 26.4	Кт 31
КПП-1		1	6 260,00	Дт 26.5	Кт 31
счет 32 «Сметное планирование»					
КЦМ	0,0009	48 067 661,20	43 180,10	Дт 26.1	Кт 32
КБ 51		12 500 890,23	11 229,79	Дт 26.2	Кт 32
КБ 42		9 845 761,47	8 844,64	Дт 26.3	Кт 32
ПТЭ		37 550 450,43	33 732,29	Дт 26.4	Кт 32
КПП-1		4 356 124,99	3 913,19	Дт 26.5	Кт 32
счет 33 «Закупка материалов»					
КЦМ	8938,2353	6	53 629,41	Дт 26.1	Кт 33
КБ 51		2	17 876,47	Дт 26.2	Кт 33
КБ 42		2	17 876,47	Дт 26.3	Кт 33
ПТЭ		3	26 814,71	Дт 26.4	Кт 33
КПП-1		4	35 752,94	Дт 26.5	Кт 33
продолжение табл. 9					

продолжение табл. 9

окончание табл. 9					
счет 34 «Хранение и транспортировка материалов»					
КЦМ	0,1634	560 798,52	91 607,25	Дт 26.1	Кт 34
КБ 51		129 034,56	21 077,98	Дт 26.2	Кт 34
КБ 42		123 576,12	20 186,34	Дт 26.3	Кт 34
ПТЭ		87 923,55	14 362,44	Дт 26.4	Кт 34
КПП-1		69 702,44	11 385,99	Дт 26.5	Кт 34
счет 35 «Работа на строительной площадке и технический контроль работ»					
КЦМ	0,0064	3 364 736,28	21 590,05	Дт 26.1	Кт 35
КБ 51		875 062,32	5 614,89	Дт 26.2	Кт 35
КБ 42		689 203,30	4 422,32	Дт 26.3	Кт 35
ПТЭ		2 628 531,53	16 866,14	Дт 26.4	Кт 35
КПП-1		304 928,75	1 956,60	Дт 26.5	Кт 35
счет 36 «Сдача объекта строительства»					
КЦМ	0,0192	3 364 736,28	64 770,15	Дт 26.1	Кт 36
КБ 51		875 062,32	16 844,68	Дт 26.2	Кт 36
КБ 42		689 203,30	13 266,95	Дт 26.3	Кт 36
ПТЭ		2 628 531,53	50 598,43	Дт 26.4	Кт 36
КПП-1		304 928,75	5 869,79	Дт 26.5	Кт 36

Таким образом, были распределены косвенные затраты, используя метод Activity-Based Costing. Теперь интересно провести сравнение данного метода с классическим методом распределения, которые используются в ООО «РСП+». Действуя по традиционной системе, в целях расчета себестоимости строительства каждого конкретного объекта косвенные затраты в ООО «РСП+» распределяются между объектами пропорционально суммам прямых затрат. В данном случае распределение затрат менее трудоемкий процесс (табл. 10).

Таблица 10

Распределение косвенных затрат ООО «РСП+» по объектам учета традиционным способом

Объект учета	Ставка распределения	База распределения	Косвенные затраты, руб
Расчет		Прямые затраты	Ставка*База
КЦМ	0,183156721	2 178 530,90	399 012,576
КБ 51		1 452 353,94	266 008,384
КБ 42		1 234 500,85	226 107,1264
ПТЭ		1 815 442,42	332 510,48
КПП-1		580 941,57	106 403,3536

Для оценки результатов проделанной работы все полученные данные сводятся в единую таблицу (табл. 11).

Таблица 11

Сравнение результатов распределения затрат двумя способами

Объект учета	Традиционная система		Activity-Based Costing	
	Косвенные затраты, руб.	Всего затраты, руб.	Косвенные затраты, руб.	Всего затраты, руб.
КЦМ	399 012,58	2 577 543,48	492 938,53	2 671 469,43
КБ 51	266 008,38	1 718 362,32	209 738,20	1 662 092,14
КБ 42	226 107,13	1 460 607,97	181 126,94	1 415 627,79
ПТЭ	332 510,48	2 147 952,90	326 261,99	2 141 704,41
КПП-1	106 403,35	687 344,93	119 976,26	700 917,83

Также для более наглядного представления различий данных методов можно привести абсолютные и относительные отклонения по показателю косвенных затрат (табл. 12).

Таблица 12

Абсолютные и относительные отклонения косвенных затрат ООО «РСП+» в результате применения традиционной системы и Activity-Based Costing

Объект учета	Абсолютное отклонение, руб.	Относительное отклонение, %
КЦМ	93 925,95	23,54
КБ 51	-56 270,18	-21,15
КБ 42	-44 980,19	-19,89
ПТЭ	-6 248,49	-1,88
КПП-1	13 572,91	12,76

Выводы

Проанализировав результаты (см. табл. 11 и 12), можно увидеть существенное увеличение косвенных затрат в связи с применением ABC относительно двух объектов строительства (23,5% и 12,8%) и значительное сокращение также у двух объектов – 21,15% и 19,9%. В связи с чем можно сделать вывод о том, что метод Activity-Based Costing лучше отражает реальное положение дел: по сравнению с традиционной системой у трех объектов строительства сократились косвенные расходы и, соответственно, итоговая сумма расходов. То есть данные объекты на самом деле более рентабельны, чем казалось в традиционной системе учета. А по тем объектам строительства, по которым затраты выросли, можно сделать противоположный вывод, и отслеживать данный показатель в дальнейшем.

Таким образом, Activity-Based Costing способствует представлению более достоверной информации при проведении различных видов анализа бизнеса, в частности оценки прибыльности отдельных видов деятельности (объектов строительства), и позволяет отслеживать поведение факторов затрат, оказывающих влияние на величину и динамику накладных расходов компании.

Литература

1. Россия в современном мире: экономическая оценка: коллективная монография / под общей редакцией Н.А. Адамова. М.: ЭКЦ «Профессор», 2017. 212 с.
2. Базарова З.Т., Синетова Р.Г. Реализация методики мультибазисного распределения накладных расходов на предприятии // Экономика и социум. 2016. № 11 (30). С. 129-131.
3. Королев Ю.Ю., Мышковец Ю.А. Особенности и преимущества использования метода Activity Based Costing (ABC) // Вестник ВГАВТ. 2018. № 55. С. 93-99.
4. Новиков И.В. Activity Based Costing как операционно-ориентированная система учёта затрат и исчисления себестоимости // Молодой учёный. 2011. № 11 (34). С. 138-142.
5. Самусенко С.А. Внедрение системы управленческого учета Activity-Based Costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов // Управленческий учет. 2006. № 3. С. 4-17.
6. Расстриженков И.А. Activity-Based Costing // Наука и общество в современных условиях. 2015. № 1 (3). С. 82-84.