

Министерство образования Республики Беларусь  
Полоцкий государственный университет

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:  
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей  
III Международной научно-практической online-конференции

(Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г.)

Новополоцк  
Полоцкий государственный университет  
2019

**Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты**  
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей III Международной научно-практической online-конференции, Новополоцк, 18–19 апреля 2019 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

*Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.*

Компьютерный дизайн обложки М. С. Мухоморовой.  
Технический редактор Т. А. Дарьянова, О. П. Михайлова.  
Компьютерная верстка И. Н. Чапкевич.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь  
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

## СИСТЕМА ABC КАК ИННОВАЦИОННЫЙ МЕТОД УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ В СТРОИТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ РЕСПУБЛИКИ МОЛДОВА

И.Н. Голочалова, д-р экон. наук, конференциар,  
А. Мунтяну,  
Государственный университет Молдовы, Кишинев

Принимая во внимание, обозначенный в Инновационной Стратегии Республики Молдова (РМ) современный подход к инновационному процессу, как необходимому условию обеспечения конкуренции, каждая организация заинтересована в создании, продвижении и распространении инновационных продуктов (услуг). В этом контексте особое значение приобретает внедрение инновационных моделей и технологий, которые являются предпосылкой формирования инновационной среды, и, как следствие, перехода на инновационный путь развития национальной экономики [1], [2].

Как известно, важным принципом обеспечения эффективности производственного процесса является возможность оценки деятельности организации, которая представляет собой базу для разработки и реализации стратегических и тактических задач, направленных на формирование ее конкурентных преимуществ. Так, данные управленческого учета о производственных затратах и себестоимости продукции являются средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием всех видов ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Особое значение имеет и качество информационного поля управленческого учета, поскольку такие его показатели как объем затрат, и рассчитанный на их основе показатель себестоимости строительных работ играют ключевую роль при принятии экономически целесообразных решений. Высокая конкуренция, поиски путей снижения себестоимости строительной продукции и повышения рентабельности требуют достоверной информации об уровне затрат, о рациональности использования тех или иных ресурсов. Именно поэтому применение инновационных моделей управления косвенными производственными затратами (далее, КПЗ) и себестоимостью продукции – это объективная необходимость для обеспечения конкурентоспособности организации на современных рынках товаров и услуг. Это доказывает актуальность темы данного исследования. *Авторами исследования выдвигается гипотеза: применение системы ABC в строительстве экономически целесообразно.*

**Целью данного исследования** является аргументация выдвинутой гипотезы о применении системы ABC в качестве инновационного метода управления затратами в строительных организациях на примере предприятия Geoconstruct SRL. Для достижения этой цели авторами были использованы **следующие научные методы исследования**: наблюдение, экономический анализ, синтез, абстрагирование и моделирование.

В настоящее время большинство предприятий использует традиционные методы распределения КПЗ между разными видами продукции, а именно за базу распределения принимаются прямые производственные затраты, что влечет за собой искажение показателя себестоимости продукции. В этом случае себестоимость одних про-

дуктов (услуг) будет завышаться, а других – занижаться. Это связано с тем, что прямые затраты не являются фактором, обуславливающим возникновение КПЗ. Для нивелирования этого эффекта, необходимо учитывать: содержание КПЗ для различных типов предприятий; методику их формирования по местам возникновения и способ распределения по целевым затратам (объектам калькуляции). *Содержание КПЗ* в значительной степени влияют на точность расчета себестоимости продукции (услуг).

В РМ в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета предусмотрен стандарт, регулирующий вопросы оценки себестоимости запасов и ее отражения в финансовой отчетности – Национальный стандарт бухгалтерского учета (НСБУ) «Запасы». Этим стандартом рекомендуется осуществлять распределение КПЗ между видами произведенной продукции/оказанных услуг пропорционально основе, установленной в учетных политиках субъекта [3, ст. 31]. Кроме этого в нем указывается, что для учета затрат, связанных с производством продукции и оказанием услуг, следует руководствоваться положениями Методических указаний по бухгалтерскому учету производственных затрат и калькуляции себестоимости продукции и услуг. Однако для организаций осуществляющих строительную деятельность базовым стандартом является НСБУ «Договоры строительства». В соответствии с этим стандартом *косвенные договорные затраты* – затраты, относящиеся к нескольким договорам на строительство, которые не могут быть прямо включены в их затраты [3, ст. 20]. НСБУ «Договоры строительства» рекомендует вести отдельный учет КПЗ до их распределения, и распределять между конкретными договорами в порядке, предусмотренном в учетных политиках согласно нормальному уровню строительного производства. При этом в качестве основы для распределения предлагается использовать договорные доходы, прямые договорные затраты, прямые материальные затраты, фактическое количество машино-часов, сметные затраты одного машино-часа или другие рациональные методы. Однако, как известно, разработка методики управления затратами и себестоимостью, и выбор метода калькулирования является прерогативой каждой организации в отдельности, которые могут самостоятельно выбрать такую базу распределения КПЗ, которая наиболее точно отвечает выработанному управленческому подходу по формированию конкурентных преимуществ и оптимизации затрат.

В рамках этого подхода задача калькулирования себестоимости продукции – это определение и отнесение затрат по определенным принципам на объекты калькулирования. Калькулирование – это система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг) [4, с. 146]. Объектами калькулирования являются продукты, услуги, а также заказ (договор подряда).

Как уже было указано, в системе сложных производственных отношений учетная информация о затратах и себестоимости продукции (услуг) является основанием для принятия и исполнения управленческого решения, воздействующего на производственный процесс с целью его оптимизации. Все показатели – затраты производства, отклонения затрат, себестоимость продукции, используемые в системе управления производством формируются прежде всего в системе бухгалтерского учета.

Современная наука и зарубежный практический опыт предлагают осуществлять *управление производством, через использование инновационных систем управления затратами и калькулирования себестоимости*, при которых процесс производства будет эффективным. К ним относится *функциональная система управления затратами* и их калькуляции (**Activity based costing, далее – ABC**). Система ABC разработана как альтернатива традиционным финансовым подходам, ее цель – в том, чтобы на базе *специфических факторов затрат* по возможности, максимальную часть косвенных затрат точнее отнести на продукты, в соответствии с принципом причинности, а для оставшейся части КПЗ - определить ставку распределения и разнести затраты по их носителям [4, с. 330].

Для доказательности, выдвинутой авторами гипотезы в прикладной части исследования продемонстрируем распределение КПЗ на базе системы ABC, и результат сравним с данными действующего способа в организации «Geoconstruct» SRL, функционирующей на активном рынке строительных услуг Республики Молдова. Итак, сначала раскроем, принятый на предприятии порядок учета распределения КПЗ и определение себестоимости строительной услуги (первый этап). Согласно с действующим порядком учета КПЗ и их отнесения на себестоимость конечного объекта калькулирования в организации «Geoconstruct» SRL распределение КПЗ осуществляется пропорционально установленной базе – выполненный объем работ на каждом объекте (табл. 1).

Таблица 1. – Распределение КПЗ на предприятии «Geoconstruct»

Статья КПЗ	КПЗ, леев	Распределение КПЗ		КПЗ по заказу «Combinat»		КПЗ по заказу «Lismetfarm»	
		маш.ч	ставка	маш.ч	величина, леев	маш.ч	величина, леев
Амортизация и обслуживание оборудования	18 073	1550	11.66	193	2 250	1357	15 823
Затраты на обслуживание заказа	9 515	1550	6.14	193	1 185	1357	8 330
Затраты на наладку оборудования	13 300	1550	8.58	193	1 656	1357	11 644
Дополнительная з/п	10 350	1550	6.68	193	1 289	1357	9 061
Обработка и доставка материалов	10 800	1550	6.97	193	1 345	1357	9 455
Всего	62 038	1550	40.02	193	7 725	1357	54 313

Источник: разработано авторами на базе данных предприятия «Geoconstruct» SRL.

Результат распределения КПЗ и себестоимость каждого строительного подряда – заказчики «Lismetfarm» и «Combinat», представлены в таблице 2.

Таблица 2. – Информация о совокупных производственных затратах в разрезе заказов

Заказ	Lismetfarm	Combinat	Всего
Затраты по экономическому содержанию			
Материальные затраты, в том числе:	307 208	28 330	335 538
основные материалы	298 260	27 505	325 765
вспомогательные (3%)	8 948	825	9 773
Затраты на оплату труда	89 500	10 500	100 000
Косвенные затраты	54 313	7 725	62 038
Всего	451 021	46 555	497 576

Источник: разработано авторами на базе данных предприятия «Geoconstruct» SRL.

Поскольку согласно системе ABC производственно-хозяйственная деятельность организаций рассматривается как набор рабочих операций, то при ее использовании в строительных организациях потребуется установление последовательности действий учета и оценки затрат строительного объекта. В этом контексте необходимо соблюдать следующий алгоритм системы ABC: выявить причинно-следственную связь между затратами и их факторами по отдельно выделенному виду строительных работ; установить фактор, обуславливающий затраты по соответствующим видам деятельности; определить объект калькулирования [5, с. 277].

Изучение основных статей затрат строительных подрядов с учетом их уровневой детализации, позволило авторам, следующим принципу причинно-следственной связи, выявить виды деятельности, связанные с формированием КПЗ по местам их возникновения, и рассчитать ставки для каждого фактора затрат (табл.3).

Таблица 3. – Виды деятельности и факторы затрат согласно системе ABC

Вид деятельности	Факторы затрат	Сумма затрат, леев	Объем фактора, ед. изм.	Ставка фактора, леев/ед. изм.
1. Эксплуатация и обслуживание строительного оборудования	Объем выполненных работ (маш.ч)	18 073	1 550	11.66
2. Наладка оборудования	Количество переналадок	13 300	130	102.3
3. Эксплуатация и обслуживание грузового и специального транспорта	Пробег (т/км)	9 515	421	22.6
4. Обработка и доставка материалов	Число требований на получение	10 800	49	220.4
5. Потребление дополнительной рабочей силы	Объем выполненных работ (чел.ч)	10 350	207	50

Источник: разработано авторами.

По результатам данных таблицы 3 проведено распределение КПЗ по видам деятельности и по их экономическому содержанию (табл.4). Итоговые данные представляют собой расчет себестоимости строительных работ по каждому заказу.

Таблица 4. – Распределение КПЗ и себестоимость строительных услуг согласно ABC

Затраты по видам деятельности	Ставка	Затраты «Lismetfarm»		Затраты «Combinat»		Итого
		Фактор, ед. изм	Затраты, леев	Фактор, ед. изм	Затраты, леев	
По основным строительным работам, в том числе:	–	–	396 708	–	38 830	435 536
по материалам;			307 208		28 330	335 538
по оплате труда			89 500		10 500	100 000
КПЗ, в том числе:	–	–	51 196	–	10 842	62 038
Эксплуатация и обслуживание строительного оборудования	11.66	1 357	15 823	193	2 250	18 073
Наладка оборудования	102.3	95	9 719	35	3 581	13 300
Эксплуатация и обслуживание грузового и специального транспорта	22.6	330	7 458	91	2 057	9 515
Обработка и доставка материалов	220.4	39	8 596	10	2 204	10 800
Дополнительная рабочая сила	50	192	9 600	15	750	10 350
Всего затрат по заказу	–	–	447 904	–	49 672	497 576

Источник: разработано авторами на базе данных предприятия «Geoconstruct» SRL.

Завершающим этапом исследования является сравнение распределения затрат по традиционному методу и методу ABC. Результаты представлены в таблице 5.

Таблица 5. – Сравнение результатов распределения производственных затрат

Статьи затрат	Метод ABC для:		Традиционный метод для:		Отклонения	
	Lismetfarm	Combinat	Lismetfarm	Combinat	Lismetfarm	Combinat
Материальные	307 208	28 330	307 208	28 330	–	–
На оплату труда	89 500	10 500	89 500	10 500	–	–
КПЗ	51 196	10 842	54 313	7 725	(3 117)	3 117
Итого	447 904	49 672	451021	46 555	0	

Источник: разработано авторами.

Итак, в результате проведенного исследования, выявлено, что применяемый на предприятии традиционный метод калькулирования завысил себестоимость заказа Lismetfarm, а заказа Combinat занижил, тогда как система ABC позволила наиболее точно определить себестоимость каждого заказа, что является доказательством выдвинутой гипотезы. Кроме этого, аргументами в пользу гипотезы являются и следующие: по своей сути система ABC предназначена для организаций предоставляющей услуги; направлена на совершенствование методики учета затрат и управления себестоимостью строительных объектов; является частью инновационного процесса в системе управленческого учета РМ.

#### Список использованных источников

1. Об утверждении Инновационной стратегии РМ на период 2013 – 2020 гг. «Инновации для конкурентоспособности» : постановление Правительства от 27.11.2013 № 952 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=350541&lang=2/>.
2. Об утверждении Национальной стратегии развития Молдова 2020 : закон от 11 июля 2012 г., № 166 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=375082>.
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lex.justice.md/viewdoc.php?action=view&view=doc&id=349175>.
4. Друри, К. Управленческий и производственный учет / К. Друри ; пер. с англ. ; под ред. Н.Д. Эриашвили. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2005. – 1071 с.
5. Аткинсон, Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан ; пер. с англ. – 3-е изд. – М. : Изд. дом «Вильямс», 2005. – 878 с.