

## МЕТОДИКА УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ НА СТАДИИ САНАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

*Разработаны новые методы учета в условиях санации и банкротства. Впервые изобретен новый способ формирования производственных издержек в условиях санации, основанный на разделе та существенные и несущественные издержки, определено их экономическое значение, а также изобретен индекс распределения существенных издержек*

**Постановка проблемы.** Финансово-хозяйственная деятельность предприятия в период судебной санации характеризуется спадом реализации продукции (работ, услуг) и, как следствие, снижением объемов производства. В связи с этим наблюдается рост себестоимости единицы продукции (работ, услуг) из-за увеличения удельных постоянных затрат.

В период санации также интенсивно проводятся оздоровительные мероприятия, которые приводят к дополнительным расходам. Кроме того, структура общих затрат санацируемого предприятия характеризуется существенным удельным весом непроизводительных затрат, которые не подтверждены выпуском продукции (работ, услуг).

Пример<sup>1</sup>:

Максимальная производственная мощность предприятия составляет 1000 единиц продукции в месяц. При этом полная себестоимость всего объема выпуска составляет 800 млн. рублей. (600 млн. руб. – переменные затраты, 200 млн. руб. – постоянные затраты). Себестоимость единицы продукции составляет 0,8 млн. руб.

При снижении объема производства продукции до 100 единиц продукции себестоимость одной единицы составит:

– переменные затраты на выпуск –  $600/1000 \times 100 = 60$  млн. руб.

– постоянные затраты на выпуск – 200 млн. руб.

Итого полная себестоимость единицы =  $(60 + 200) / 100 = 2,6$  млн. руб.

Представленные расчеты свидетельствуют, что себестоимость единицы продукции увеличилась более чем в три раза. При этом в приведенном примере не учтены расходы на проведение санационных мероприятий.

Полученные результаты позволяют автору сделать вывод о необходимости совершенствования методики учета затрат на производство и формирования себестоимости с целью обеспечения руководство предприятия, управляющего и хозяйственный суд необходимой информацией, позволяющей принять правильные управленческие решения.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Проблемами учета затрат на производство и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) в разное время занимались многие ученые-экономисты, которые считали, что себестоимость, рассчитанная с распределением косвенных расходов, не может быть точной, что явно противоречит презумпции точности, на которой основан весь традиционный бухгалтерский учет. На условный характер себестоимости указывали и такие авторитетные специалисты, как Антонио, К.И. Арнольд, С.В. Мыльников, Н.Е. Хабаров, В. Пиццаев, Э.К. Гильде.

<sup>1</sup> Для повышения наглядности пример рассмотрен на основе предприятия, выпускающего один вид продукции.

Ф. Вебнер и Рудановский считали, что величина себестоимости представляет собой математическое ожидание и является величиной вероятной [3, с. 17]. В.И. Стоцкий выдвинул положение о том, что калькуляция зависит от цели. Он показал, что число калькуляций бесконечно, и сущность хорошо поставленного учета сводится к правильному выбору целей [4, с. 31]. Выбор целей производится на основе результатов анализа. Российский ученый В.Ф. Палий пишет, что “учет – это, прежде всего, анализ. Качественный анализ лежит в основе построения плана счетов бухгалтерского учета, структуры калькуляции и себестоимости ...” [2, с. 8]. Автор разделяет представленные точки зрения и считает, что методика учета затрат на производство продукции (работ, услуг) должна зависеть от поставленной цели и давать необходимую информацию, способствующую ее достижению. Особую актуальность это приобретает в период судебной санации предприятия.

**Целью исследования** является разработка методики учета затрат и формирования себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом особенностей периода проведения судебной санации предприятия-должника.

**Изложение основного материала.** Проведение санации является особым периодом для любого субъекта хозяйствования, по истечении которого предприятие выйдет на безубыточную работу, либо будет подлежать ликвидации. Санационные мероприятия могут проводиться как в сфере управления предприятием, сфере производства, так и в области бухгалтерского учета. При этом должны использоваться все имеющиеся в рамках действующего законодательства инструменты и методы, в том числе и бухгалтерские.

Проведенное исследование позволяет автору сделать вывод о том, что для целей формирования себестоимости в период проведения судебной санации предприятия-должника затраты, связанные с выпуском готовой продукции, целесообразно разделить на обоснованные и необоснованные.

**Обоснованными** являются затраты, непосредственно связанные с производством и реализацией фактического объема готовой продукции предприятия.

**Необоснованными** признаются затраты, которые не сопровождаются выпуском готовой продукции.

Одним из важнейших показателей деятельности предприятия в условиях санации является санационная себестоимость.

**Санационная себестоимость** выражает в денежной форме все обоснованные затраты предприятия на производство и реализацию готовой продукции (работ, услуг) с учетом затрат на проведение санационных мероприятий.

В условиях поиска путей снижения затрат на производство продукции (работ, услуг) важным моментом является определение порядка расчета санационной себестоимости.

Методика учета затрат и калькулирование себестоимости в период санации имеет следующие особенности:

1. ограниченный период времени для достижения желаемого результата;
2. возникновение расходов, связанных с проведением санационных мероприятий;
3. наличие большого объема необоснованных затрат;
4. наличие возможности изменять учетную политику по необходимости (проведение санации является изменением условий хозяйствования);

5. наличие возможности применять особые способы и методы ведения бухгалтерского учета.

Применение санационной себестоимости преследует следующие цели:

1. снизить себестоимость продукции (работ, услуг) и изыскать резервы улучшения финансового состояния предприятия-должника в период проведения санации;

2. устранить влияние объема производства на величину фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

Предлагаемый метод калькулирования санационной себестоимости способствует решению следующих задач:

– достижению большей точности калькулирования;

– обеспечению контроля за прямыми и косвенными, обоснованными и необоснованными затратами;

– снижению фактической себестоимости продукции (работ, услуг) в период проведения санации предприятия-должника;

– анализу себестоимости продукции (работ, услуг) с целью поиска путей ее снижения.

Методика расчета санационной себестоимости основана на применении следующих принципов:

1. раздельный учет обоснованных и необоснованных затрат;

2. установление проектного уровня работы предприятия (проектной мощности);

3. включение в себестоимость продукции (работ, услуг) условно обоснованных затрат согласно коэффициента, определяемого как отношение фактического объема производства ( $Q_f$ ) продукции к проектному ( $Q_p$ );

4. расчет санационной себестоимости исходя из абсолютно обоснованных и условно обоснованных затрат;

5. отражение в учете необоснованных затрат.

#### **Этапы расчета санационной себестоимости:**

##### **1. Первичный учет затрат на производство продукции по объектам или местам их возникновения.**

Первичный учет затрат осуществляется на основе первичных бухгалтерских документов, составленных в соответствии с требованиями законодательства, при этом производится их группировка на затраты основного, вспомогательного производства, общепроизводственные, общехозяйственные и коммерческие расходы.

При осуществлении нескольких видов деятельности первичный учет затрат осуществляется по каждому виду деятельности отдельно. Важным моментом, в данном случае, является правильное распределение общехозяйственных и коммерческих затрат между видами деятельности (особенно, если предприятие занимается торговлей или строительством), так как от этого зависит правильность расчета отчислений в инновационные фонды.

##### **2. Деление общей суммы производственных затрат на обоснованные и необоснованные.**

Себестоимость является стоимостным выражением затрат предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг), которые группируются по экономическим элементам и статьям калькуляции.

С другой стороны фактическая себестоимость представляет собой сумму и обоснованных, и необоснованных затрат:

$$S_f = Z_o + Z_{no}, \quad (1)$$

где  $S_f$  – фактическая себестоимость продукции,  $Z_o$  – обоснованные затраты на производство продукции,  $Z_{no}$  – необоснованные затраты на производство продукции.

Сумма обоснованных затрат представляет собой санационную себестоимость выпускаемой продукции, следовательно, санационная себестоимость равна:

$$S_{san} = S_f - Z_{no}, \quad (2)$$

### **3. Деление обоснованных затрат на абсолютно обоснованные и условно обоснованные.**

Для правильного и корректного расчета санационной себестоимости необходимо определить сущность необоснованных затрат и их содержание в составе себестоимости.

Обоснованные затраты, образующие санационную себестоимость, имеют сложную структуру. Каждый из элементов этих затрат состоит из двух частей: **абсолютно обоснованной и условно обоснованной.**

Первая часть включает затраты, непосредственно связанные с производством фактического объема продукции, т. е. является обоснованной изначально (заработная плата основных рабочих, начисленная на основе нарядов на сдельные работы, отчисления на социальные нужды от указанной заработной платы, стоимость основных материалов, израсходованных на производство фактического объема продукции).

Вторая часть (условная) определяется расчетным путем, исходя из отношения фактического объема производства к проектному. Ее величина зависит от того, на сколько фактический объем производства меньше проектного. Примерами таких затрат являются: повременная заработная плата аппарата управления цехами и предприятием в целом, отчисления на социальные нужды от указанной заработной платы, амортизация основных средств и т. д.

### **4. Обобщение полученной информации на счетах синтетического и аналитического учета.**

Обоснованные затраты необходимо учитывать на затратных счетах бухгалтерского учета в общеустановленном порядке:

1. косвенные расходы аккумулируются по дебету собирательно-распределительных счетов 25 “Общепроизводственные расходы” и 26 “Общехозяйственные расходы”, 23 “Вспомогательные производства”;

2. прямые затраты относятся сразу на калькуляционный счет 20 “Основное производство”;

3. в конце месяца косвенные расходы списываются на счет 20 с распределением между объектами калькулирования пропорционально выбранной базе.

В результате осуществления описанных операций по дебету счета 20 сформируется общая сумма фактических затрат на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ.

На фактическую (санационную) себестоимость готовой продукции в бухгалтерском учете делается запись: Д-т 43 “Готовая продукция” – К-т 20 “Основное производство”.

**5. Заполнение регистров бухгалтерского учета на основе данных первичных документов.**

На основе первичных документов ведется учет затрат цехов основного и вспомогательного производств в соответствующих учетных регистрах: ведомости № 12, ведомости № 15, журнале-ордере № 10 по местам возникновения или объектам учета затрат.

**6. Распределение услуг вспомогательных производств между потребителями и косвенных обоснованных затрат между объектами калькулирования.**

Распределение косвенных обоснованных затрат необходимо осуществлять в общеустановленном порядке.

**7. Учет необоснованных затрат.**

Необоснованные затраты также имеют сложную структуру. Каждый из элементов этих затрат состоит из двух частей: **абсолютно необоснованной** и **условно необоснованной** (рис. 1).



**Рис. 1. Состав и структура необоснованных затрат**

**Абсолютно необоснованными** являются затраты, изначально не связанные с выпуском фактического объема продукции (работ, услуг), но в соответствии с законодательством включаемые в себестоимость. Данные затраты являются дополнительными, к ним относятся: оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсации за неиспользованный отпуск, потери от брака, потери от простоев, недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли или в случае отсутствия виновных лиц и другие.

**Условно необоснованными** являются косвенные (общепроизводственные, общехозяйственные) затраты не подтвержденные проектным (нормативным) объемом выпуска продукции.

Их величина определяется по следующим формулам:

$$Z^{y_{no}} = Z_K \times \frac{Q_p - Q_f}{Q_p} \quad (3)$$

где  $Z^{y_{no}}$  – условно необоснованные затраты;  $Z_K$  – общая величина косвенных затрат (без абсолютно необоснованных);  $Q_f$  – фактический объем производства продукции;  $Q_p$  – проектный (нормативный) объем производства продукции.

Необоснованные затраты необходимо собирать на отдельном субсчете к счету 20 “Необоснованные затраты на производство продукции (работ, услуг)”. Допускается также ведение только аналитического учета затрат на счете 20 в разрезе обоснованных и необоснованных.

Абсолютно необоснованные затраты целесообразно сразу относить на специальный субсчет к счету 20 “Необоснованные затраты на производство продукции, работ, услуг”. Таким образом, на счетах учета косвенных расходов (25 “Общепроизводственные расходы”, 26 “Общехозяйственные расходы”) окажется общая сумма расходов, подлежащая распределению на условно обоснованные и условно необоснованные.

Условно необоснованные затраты переносятся на субсчет “Необоснованные затраты на производство продукции, работ, услуг” в конце месяца в сумме, определенной в результате проведения специального расчета.

#### **8. Определение санационной себестоимости.**

В общем виде структуру санационной себестоимости можно описать линейным уравнением:

$$S_{san} = b + a \times (S_f - Z_{no} - b), \quad (4)$$

где  $S_{san}$  – общая величина обоснованных затрат на производство продукции;  $b$  – величина абсолютно обоснованных затрат;  $S_f$  – фактическая себестоимость выпущенной продукции;  $Z_{no}$  – величина абсолютно необоснованных затрат;  $a$  – коэффициент.

В этом случае коэффициент  $a$  будет определяться отношением фактического объема производства продукции ( $Q_f$ ) к проектному ( $Q_p$ ):

$$a = \frac{Q_f}{Q_p}, \quad (5)$$

Одним из ключевых моментов в правильном расчете санационной себестоимости является определение коэффициента распределения обоснованных затрат.

В общем виде данный коэффициент определяется отношением фактического объема производства продукции ( $Q_f$ ) в отчетном месяце к проектному ( $Q_p$ ) за месяц (формула 6).

Необходимость ежемесячного расчета коэффициента выделения обоснованных затрат вызвана тем, что санация является временным режимом функционирования предприятия и вводится на срок, не превышающий, 18 месяцев.

Проектный (нормативный) объем производства продукции за месяц определяется делением годового проектного (нормативного) объема производства на количество месяцев в году (12).

$$Q_p^M = \frac{Q_p^r}{12}, \quad (6)$$

При этом месяцы, в которых предприятие находилось в простое (или не работало по другим причинам), не вычитаются.

Однако предлагаемая методика в чистом виде может применяться только в том случае, если предприятие выпускает один вид продукции, либо однородную продукцию. Если же предприятие выпускает несколько видов разнородной продукции, порядок расчета коэффициента выделения обоснованных затрат усложняется.

Рассмотрим **методику расчета коэффициента выделения обоснованных затрат** на следующем примере:

**1. Определение фактического объема выпуска по каждому из видов продукции (работ, услуг) на основе данных оперативного учета.**

Например, условное предприятие А выпускает 5 видов продукции. В текущем месяце объем производства по каждому виду продукции составил (таблица 1):

**Таблица 1.** Объем выпуска готовой продукции предприятия А в текущем месяце

Показатели	Прод. 1	Прод. 2	Прод. 3	Прод. 4	Прод. 5	Итого за месяц
1	2	3	4	5	6	7
1. Фактический объем выпуска в текущем месяце, тыс. ед.	400	230	50	100	200	980
2. Проектный (нормативный) объем выпуска, тыс. ед.	600	500	180	450	700	2430
3. Отклонение* (п. 1 – п. 2)	- 200	- 270	- 130	- 350	- 500	- 1450

**2. Определение коэффициента выделения обоснованных затрат.**

Для простоты расчетов и сокращения учетных работ необходимо определить один общий для всего предприятия коэффициент выделения. Это можно сделать двумя способами:

1. исходя из общего фактического и проектного (нормативного) объемов выпуска продукции (работ, услуг) предприятия за отчетный месяц по формуле б.

На основе данных таблицы 1 можно рассчитать коэффициент выделения обоснованных затрат для предприятия А:

$$a = \frac{\sum_{i=1}^n Q_f^i}{\sum_{i=1}^n Q_p^i} = \frac{980}{2430} = 0,4033, \quad (7)$$

где  $n$  – количество видов продукции.

Описанный способ расчета коэффициента выделения является достаточно простым, однако, менее точным. Его целесообразно применять, когда ассортимент продукции, выпускаемой предприятием, достаточно велик и разнороден, а учесть изменение объема производства по каждому виду продукции не представляется возможным либо достаточно трудоемко.

2. исходя из фактического и проектного (нормативного) объемов выпуска за отчетный месяц по каждому виду продукции в отдельности по формуле 6. Расчет коэффициента выделения данным способом необходимо осуществлять в два этапа:

*а. определение коэффициента выделения обоснованных затрат по каждому виду продукции в отдельности;*

Для простоты расчетов однородные группы продукции (работ, услуг) можно объединять в группы и определять коэффициент выделения по каждой группе отдельно.

Расчеты в данном случае целесообразно проводить в таблице следующей формы:

**Таблица 2. Расчет коэффициентов выделения обоснованных затрат**

Показатели	Прод. 1	Прод. 2	Прод. 3	Прод. 4	Прод. 5	Итого за месяц
1	2	3	4	5	6	7
1. Фактический объем выпуска в текущем месяце, тыс. ед.	400	230	50	100	200	980
2. Проектный (нормативный) объем выпуска, тыс. ед.	600	500	180	450	700	2430
3. Коэффициент распределения (п. 1/ п. 2)	0,667	0,460	0,278	0,222	0,286	0,403

*б. определение коэффициента выделения обоснованных затрат по всему предприятию в целом по формуле средней геометрической:*

$$\bar{a} = \sqrt[n]{a_1 \times a_2 \times \dots \times a_n} \quad (8)$$

В рассматриваемом примере коэффициент распределения обоснованных затрат равен:

$$\bar{a} = \sqrt[5]{0,667 \times 0,460 \times 0,278 \times 0,222 \times 0,286} = 0,352 \quad (9)$$

Проведенные расчеты показывают, что при использовании первого способа коэффициент распределения обоснованных затрат равен 0,403, а при использовании второго способа – 0,352, т. е. на 0,051 меньше.

Сравнительная характеристика двух предложенных способов расчета коэффициента обоснованных затрат рассмотрена в таблице 3:

**Таблица 3. Сравнительная характеристика способов расчета коэффициента распределения обоснованных затрат**

1	Первый способ 2	Второй способ 3
<b>Положительные стороны</b>	– прост в применении, низкая трудоемкость; – может самостоятельно применяться работниками бухгалтерии; – не требует большого количества дополнительных данных.	– более высокая точность; – учитывает изменение объемов выпуска по каждому виду продукции (работ, услуг).

Продолжение табл. 3

1	2	3
<b>Отрицательные стороны</b>	– более низкий уровень точности, по сравнению со вторым; – не учитывает изменение объемов выпуска по каждому виду продукции (работ, услуг).	– более трудоемок, по сравнению с первым; – требует дополнительных данных по объемам производства.

Предприятия имеют право самостоятельно выбирать способ расчета коэффициента распределения обоснованных затрат, исходя из особенностей производственно-хозяйственной деятельности.

### **3. Учет необоснованных затрат.**

Общую сумму необоснованных затрат, собранных в течение месяца по дебету субсчета “Необоснованные затраты на производство продукции, работ, услуг” к счету 20 “Основное производство” целесообразно в конце месяца списывать на специально открываемый субсчет к счету 97 “Расходы будущих периодов” – “Временно отложенные необоснованные затраты на производство продукции (работ, услуг)”.

В соответствии с законодательством Республики Беларусь затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды (являются расходами будущих периодов) [1, гл. 1, п. 2].

**Необоснованные затраты на производство продукции, являются уже понесенными и не могут принести выгоду в будущих периодах, т.е. являются необратимыми** (выделено автором).

Однако, saniруемому предприятию необходима помощь для выхода из кризиса. В связи с этим необоснованные затраты, накопленные на субсчете 97 “Временно отложенные необоснованные затраты на производство продукции (работ, услуг)”, необходимо учитывать в следующих отчетных периодах при расчете налога на прибыль, что позволит снизить суммы налога на прибыль и местных налогов с направлением вырученных средств на развитие производства.

Кроме того, общая сумма необоснованных затрат является важным индикатором деятельности предприятия. Ее увеличение свидетельствует о снижении объемов производства, а уменьшение – о наметившейся тенденции улучшения финансового состояния предприятия.

Для реализации предложенных методов бухгалтерского учета предприятию-должнику необходимо оговорить в Приказе об учетной политике их основные принципы: алгоритм расчета, перечень необоснованных затрат и порядок определения их размера, методика отражения на счетах бухгалтерского учета необоснованных затрат и др.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Методика расчета санационной себестоимости на основе выделения обоснованных затрат имеет следующие преимущества:

- исходит из величины обоснованных затрат, которые подтверждены выпуском продукции (работ, услуг);
- не требует введения специальных регистров бухгалтерского учета;
- может применяться вместе с другими методами исчисления полной себестоимости;

- может применяться как метод исчисления неполной себестоимости, если при расчете не принимать во внимание постоянные расходы;
- позволяет адекватно оценить фактическую себестоимость выпускаемой продукции и устранить влияние необоснованных затрат;
- выделение необоснованных затрат позволяет осуществлять контроль за их величиной и обоснованно выбирать пути снижения.

**ЛИТЕРАТУРА:**

1. Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету “Расходы организации”: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 26.12.2003 г., № 182 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2004. – № 8/10452.
2. *Палий В.Ф.* Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [текст] / В.Ф. Палий – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
3. *Рудановский А.П.* Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия о себестоимости [текст] / А.П. Рудановский – 2-е изд. – М.: Макиз, 1925.
4. *Стоцкий В.И.* Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости [текст] / В.И. Стоцкий – 5-е изд. – Л.: Соцэкгиз, 1936.