

3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов и доходы и прибыль. Утв. Постановлением Министерства по налогам и сборам Республнки Беларусь от 31 января 2004 г. № 19/ Нац. экон. газ.— 2004.— 13 февраля (№ 3).— (Прип. «Информбанк НЭГ»).

4. Трофимова А.Н., Уварова Н.Г. Вопросы совершенствования организации и учета закупок сельскохозяйственной продукции в заготовительных организациях потребительской кооперации/ Потребительская кооперации Республики Беларусь накануне XIV съезда: Сб. науч. работ участ. межвуз. науч.-практ. конф., Гомель, 7–8 апреля 1999 г./ ГКИ.— Гомель, 1999.— Ч. 1.— С. 73–78.

5. Трофимова А.Н. Некоторые аспекты совершенствования учета, контроля и анализа затрат в потребительской кооперации/ III Республиканская науч.-практ. конф., Минск, 14–15 марта 2000 г./ Негосударственный институт управления.— Мн., 2000.— С. 82–84.

6. Трофимова А.Н. Учет затрат в коопзаготпромах потребительской кооперации/ Международная практ. конф., Минск, 20–21 апреля 2000 г./ Белорусский государственный экономический университет.— Мн., 2000.— С. 78–79.

7. Трофимова А.Н. Учет затрат по переработке сельскохозяйственной продукции/ Бухгалтерский учет и анализ — № 3.— 2001.— С. 21–28.

8. Шевлюков А.П. Бухгалтерский учет в системе макроэкономических балансов: Монография.— Мн.: БГЭУ, 2001.— 348 с.

## **ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПЕРИОД САНАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ-ДОЛЖНИКА**

*В. С. Кивачук, канд. экон. наук, доцент, зав. кафедрой БГТУ,  
антикризисный управляющий*

*О. В. Сенокосова, ст. преподаватель кафедры БГТУ,  
помощник антикризисного управляющего*

Для экономики Республики Беларусь на современном этапе развития характерно наличие большого количества убыточных предприятий. Для решения данной проблемы государство создало институт санации и банкротства, призванный руководить процедурами оздоровления перспективных предприятий и процедурами ликвидации безнадежных. В законодательстве Республики Беларусь достаточно широко комментируются юридические и правовые аспекты банкротства субъектов хозяйствования, не уделяя должного внимания такому важному инструменту управления предприятием, как бухгалтерский учет. Вместе с тем от действующей методологии бухгалтерского учета зависит эффективность санационных мероприятий.

Субъекты хозяйствования, находящиеся в процедурах банкротства, ведут бухгалтерский учет в соответствии с требованиями Законов и иных правовых актов, устанавливающих единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Однако общепринятые способы и методы ведения бухгалтерского учета не всегда дают желаемый результат в таких нестандартных условиях, как процедура банкротства и санации. Нестандартные условия требуют принятия нестандартных решений и в области бухгалтерского учета.

На основе вышесказанного, авторы предлагают ряд способов ведения бухгалтерского учета для субъектов хозяйствования, находящихся на стадии судебной санации.

**Санация** является процедурой конкурсного производства, которая предусматривает оздоровление предприятия в результате осуществления санационных мероприятий, заведомо не предполагая его ликвидации. В санационный период необходимо проанализировать и оценить существующие способы и методы ведения бухгалтерского учета с целью поиска наиболее приемлемых в кризисной ситуации. Наиболее эффективные приемы и методы, способствующие выводу предприятия из кризиса, важно быстро применить на предприятии.

Принятые предприятием способы и методы ведения бухгалтерского учета находят отражение в учетной политике на отчетный период, порядок составления которой регламентируется Законом Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 г. № 3321-XII (в ред. Закона от 25.06.2001 г. № 42-3) [1] и Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.04.2002 № 62.

В период санации предприятие имеет возможность применять особые способы ведения бухгалтерского учета с целью выхода из кризисной ситуации. Данное утверждение подкрепляется и статьей 76 Закона «Об экономической несостоятельности (банкротстве)», согласно которой «управляющий обязан обеспечивать сохранность имущества должника и принимать меры по его защите» [2].

В соответствии с законодательством изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случаях: реорганизации; изменения законодательства Республики Беларусь; изменения условий деятельности [1].

Применение процедур банкротства и санации к субъекту хозяйствования является изменением условий деятельности и допускает внесение изменений в учетную политику в любом месяце отчетного периода и

даже по операциям, уже отраженным в бухгалтерском учете, с целью создания предпосылок выхода из кризисной ситуации.

Вводимые способы ведения бухгалтерского учета необходимо закрепить учетной политикой. Открытый перечень способов ведения бухгалтерского учета в условиях санации, предлагаемый автором, приводится в таблице 1<sup>1</sup>.

Таблица 1

Перечень способов и методов ведения бухгалтерского учета, рекомендуемых для применения в период санации предприятия-должника

Элемент учетной политики	Санационный вариант
1. Начисление амортизации по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности.	1. Линейный способ с доначислением износа до реального значения. 2. Временное прекращение начисления износа (либо начисление за счет источников, альтернативных себестоимости)
2. Списание непокрытого убытка прошлых лет и текущего года	1. За счет фонда переоценки статей баланса (основных средств).
3. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости	1. Метод выделения обоснованных затрат
4. Учет готовой продукции	1. По санационной себестоимости
5. Учет дебиторской задолженности	1. С учетом расчета вероятности погашения

Рассмотрим более подробно каждый из предлагаемых способов ведения бухгалтерского учета в разрезе элементов учетной политики:

**1. Начисление амортизации по основным средствам, используемым в предпринимательской деятельности:**

• *линейный способ начисления амортизации с доначислением износа до реального значения* [3] обусловлен переходом на новую амортизационную политику с 01.01.2003 г. [4], его можно применять в любых условиях.

Характерной особенностью всех кризисных предприятий Республики Беларусь (в частности государственных) является высокая степень изношенности основных фондов и большой удельный вес амортизации в структуре себестоимости выпускаемой продукции.

На практике часто возникают ситуации, когда фактический износ основных средств, проработавшего 8–10 и более лет, составляет около 90%, а начисленный износ за период эксплуатации – менее 50%. Это создает ситуацию, при которой использовать данные основные средства можно еще два года, а списать их можно будет не скоро.

Применение данного способа в большей степени касается основных средств, фактический износ которых больше начисленного, либо нормативный срок службы которых изменяется в связи с переходом на новую амортизационную политику или по решению Комиссии предприятия.

Предложенный способ начисления амортизации предусматривает расчет амортизационных отчислений исходя из срока полезного использования основных средств, который в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации может устанавливаться Комиссией, созданная на предприятии. Выбранный срок полезного использования должен превышать фактический срок службы объекта не менее, чем на один год.

Воспользовавшись этим, предприятие может установить срок полезного использования по основным средствам на единицу (или более, в зависимости от особенностей основных средств), превышающий фактический срок службы, и, исходя из этого, рассчитать годовую норму амортизации.

Сумма доначисляемых амортизационных отчислений (ДАО) в этом случае будет рассчитываться по следующей формуле:

$$ДАО = ВС - АО - ОС, \quad (1)$$

где ВС – восстановительная стоимость объекта основных средств;

АО – сумма начисленных амортизационных отчислений до перехода на новый порядок расчета амортизации;

ОС – остаточная стоимость объекта после перехода на новый порядок начисления амортизации (например, годовая сумма амортизации).

На сумму доначисляемого износа в бухгалтерском учете можно сделать запись:

Д-т 83 "Добавочный фонд" — К-т 02 "Амортизация основных средств".

Данное мероприятие позволит реально оценить основные средства в бухгалтерском учете и в течение года произвести очистку бухгалтерского баланса от неиспользуемых (ненужных) основных средств. Указанный способ начисления амортизации был успешно применен на ПРУП "Горынский КСМ" с 01.01.2003 г., что позволило доначислить за счет фонда переоценки статей имущества амортизационные отчисления по основным

<sup>1</sup> Общепринятые способы и методы ведения бухгалтерского учета в данной статье не рассматриваются

средствам на сумму 1 527 874 232 руб. и дало возможность списать ряд износившихся основных средств по истечении года.

## 2. Списание непокрытого убытка прошлых лет и текущего года:

- списание непокрытого убытка прошлых лет и текущего года.

У предприятий, долгое время находящихся в кризисной ситуации, по результатам финансово-хозяйственной деятельности накапливаются убытки (дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)").

Источниками покрытия накопленного убытка в первую очередь могут быть собственные средства предприятия:

- резервный фонд;
- прибыль текущего года (для предприятий-банкротов это неприемлемо);
- фонды накопления и потребления.

В том случае, если на предприятии указанные фонды создавались ранее (в лучшие времена) убыток можно частично или полностью покрыть за их счет. В тоже время предприятия, находящиеся в кризисе длительный период времени, исходно не имеют прибыли, а, следовательно, и источника создания вышеуказанных фондов.

Для предприятий-банкротов было бы целесообразно списывать накопленный убыток за счет добавочного капитала, образованного в результате проведения переоценки статей баланса (счет 83 "Добавочный фонд" субсчет "Фонд переоценки имущества").

Данное утверждение основывается еще и на том, что фонд переоценки не используется предприятиями. Он только накапливается из года в год, обесцениваясь с течением времени. Реальным источником средств фонд переоценки выступать не может. Он искажает данные анализа финансового состояния предприятия. Списание накопленных убытков за счет фонда переоценки позволило бы очистить баланс предприятия и сделать его более реальным.

Указанный метод был успешно применен на ПРУП "Горынский КСМ", в результате чего по состоянию на 01.01.03 г. было списано 4 566 450 688 рублей убытков прошлых лет. После этого указанный метод утвержден Министерством финансов Республики Беларусь Письмом № 03-2-1/24 от 13.01.2004 г. "Об использовании средства фонда переоценки" и рекомендован для применения всем и субъектами хозяйствования в соответствии с законодательством.

## 3. Учет затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости

• *Метод выделения обоснованных затрат* основан на разделении затрат на обоснованные (подтвержденные выпуском готовой продукции) и необоснованные (не подтвержденные выпуском продукции, оказанием услуг, выполнением работ). Необходимость применения данного метода вызвана наличием у предприятий-банкротов затрат, связанных с содержанием неучаствующих в производственной деятельности основных фондов, необоснованных общехозяйственных затрат и т. д., рассчитанных на полную загрузку предприятия. В связи с низкими объемами производства себестоимость одной единицы продукции резко возрастает из-за необоснованного включения затрат. В связи с этим авторы предлагают разделять в бухгалтерском учете обоснованные и необоснованные затраты и рассчитывать себестоимость выпускаемой продукции исходя только из обоснованных.

Необоснованные затраты необходимо погашать за счет имеющихся источников средств, в частности, за счет добавочного фонда (фонда переоценки имущества). Для удобства ведения бухгалтерского учета целесообразно собирать данные затраты на отдельном счете, например, на счете 97 "Расходы будущих периодов", с последующим списанием на счет 83 "Добавочный фонд".

Применение данного метода учета затрат на производство позволит снизить себестоимость и убытки от реализации выпускаемой продукции и, если не получать прибыль, то хотя бы не накапливать убытки.

Предложенный метод успешно применяется на ПРУП "Горынский КСМ" с 01.01.03 г. Расчет обоснованных затрат на примере амортизационных отчислений за период с 01.01.03 г. по 31.07.03 г. по ПРУП "Горынский КСМ" (нормативная мощность предприятия – 5000 тыс. штук условного кирпича в месяц) представлен в таблице 2.

Результат от использования метода выделения обоснованных затрат можно проследить на рисунке 1.

Использование рассмотренного метода учета затрат на производство на ПРУП "Горынский КСМ" в 2003 г. дало возможность списать 1 219 360 790 руб. необоснованных затрат (амортизации), что привело к снижению удельного веса амортизационных отчислений в составе себестоимости выпускаемой продукции в 2003 г. до 19,08 % (по сравнению с 65,7 % в 2002 г.).

Применение данного метода учета затрат на производство позволит снизить себестоимость и убытки от реализации выпускаемой продукции.

Таблица 2

Расчет обоснованных затрат

	2003 год						
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль
1. Объем выпуска продукции, штук	—	—	8	8	—	282	1250
2. Амортизационные отчисления (фактические)	170728	142442	186359	168564	168262	173033	187192
3. Обоснованная амортизация (п. 2 / 5000 · п. 1)	0,0	0,0	298,2	269,7	0,0	9759	46798
4. Удельный вес амортизации в структуре санационной себестоимости, %	0,0	0,0	1,0	0,7	0,0	10,9	25,4
5. Удельный вес амортизации в структуре фактической себестоимости, %	96,1	86,6	86,1	80,5	77,1	68,4	57,6

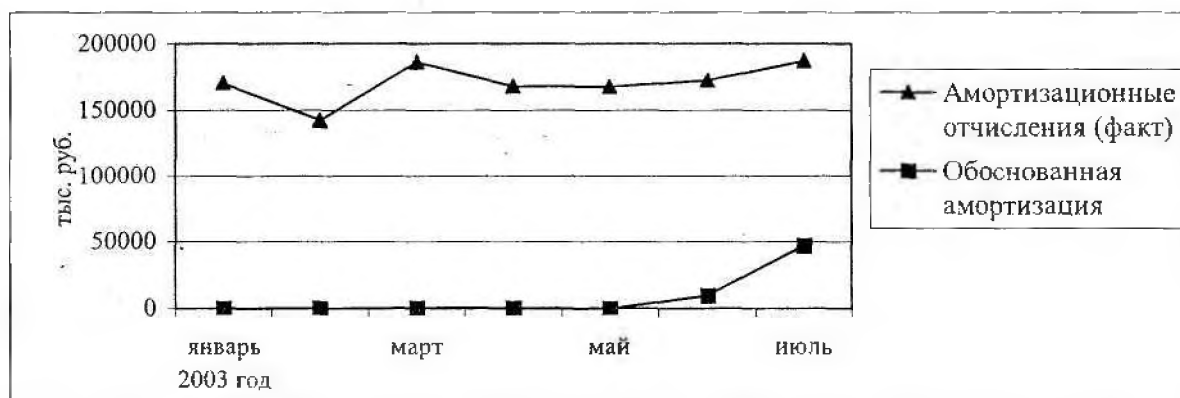


Рис. 1. Сравнение фактически начисленных сумм амортизации с обоснованными

Предлагаемый метод по своей идее близок к директ-костингу, методу учета затрат на производство, основанному на делении затрат на прямые и косвенные и расчете себестоимости только по прямым затратам.

#### 4. Учет готовой продукции

• Учет готовой продукции по санационной себестоимости

**Санационная себестоимость** – выражает в денежной форме все обоснованные затраты предприятия на производство и реализацию фактического объема продукции с учетом проведенных санационных мероприятий.

Санационные мероприятия, как разовые, так и долгосрочные, могут осуществляться в любом месяце санационного периода. Результат от проведения санационных мероприятий проявляется в последующих отчетных периодах из месяца в месяц нарастающим итогом. Получается эффект “снежного кома”, когда на четвертом месяце санации проявляются результаты санационных мероприятий, проведенных на первом, втором и третьем месяцах нарастающим итогом. Для целей формирования санационной себестоимости затраты, связанные с выпуском готовой продукции, необходимо разделить на обоснованные и необоснованные. Проведение санационных мероприятий, как правило, приводит к снижению фактической себестоимости выпускаемой продукции в отчетном периоде. Это необходимо учитывать при делении затрат на обоснованные и необоснованные и расчете санационной себестоимости.

**Обоснованными** считаются затраты, непосредственно связанные с производством и реализацией фактического объема выпущенной продукции предприятия.

**Необоснованными** являются затраты, которые не обеспечены выпуском готовой продукции (например, мощность оборудования 1000 единиц продукции, объем выпуска в текущем месяце составил 600 единиц, необоснованными затратами будет являться амортизация основного оборудования приходящаяся на 400 единиц невыпущенной продукции; затраты на содержание законсервированных объектов и др.)

Санационная себестоимость выпускаемой продукции складывается только из обоснованных затрат, что приводит к ее снижению.

*Алгоритм расчета санационной себестоимости:*

1) первичный учет затрат на производство продукции по местам их возникновения с учетом санационных мероприятий, которые направлены на снижение затрат предприятия с целью улучшения его финансового состояния;

2) выделение необоснованных затрат из общей суммы затрат на производство;

3) обобщение полученной информации на счетах синтетического и аналитического учета;

- 4) распределение стоимости услуг вспомогательных производств между потребителями;
- 5) распределение косвенных обоснованных затрат между объектами калькулирования;
- 6) определение санационной себестоимости.

Схема формирования санационной себестоимости представлена на рисунке 2.

Для правильного и корректного выделения необоснованных затрат необходимо определить их сущность и содержание в составе себестоимости. Разрабатывать перечень необоснованных затрат целесообразно в разрезе экономических элементов, составляющих структуру себестоимости выпускаемой продукции. Перечень необоснованных затрат представлен в таблице 4.

Система бухгалтерских проводок по расчету санационной себестоимости представлена в таблице 3.

Себестоимость является стоимостным выражением текущих затрат предприятия на производство и реализацию продукции (работ, услуг), которые группируются по экономическим элементам. В общем виде фактическую себестоимость продукции можно представить формулой:

$$S_f = M + U + O_u + A + Z_{np}, \quad (2)$$

где  $S_f$  – фактическая себестоимость продукции,  $M$  – материальные затраты,  $U$  – расходы на оплату труда персонала,  $O_u$  – отчисления на социальные нужды,  $A$  – амортизация основных средств и нематериальных активов,  $Z_{np}$  – прочие затраты.

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

$$S_f = Z_o + Z_{no}, \quad (3)$$

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

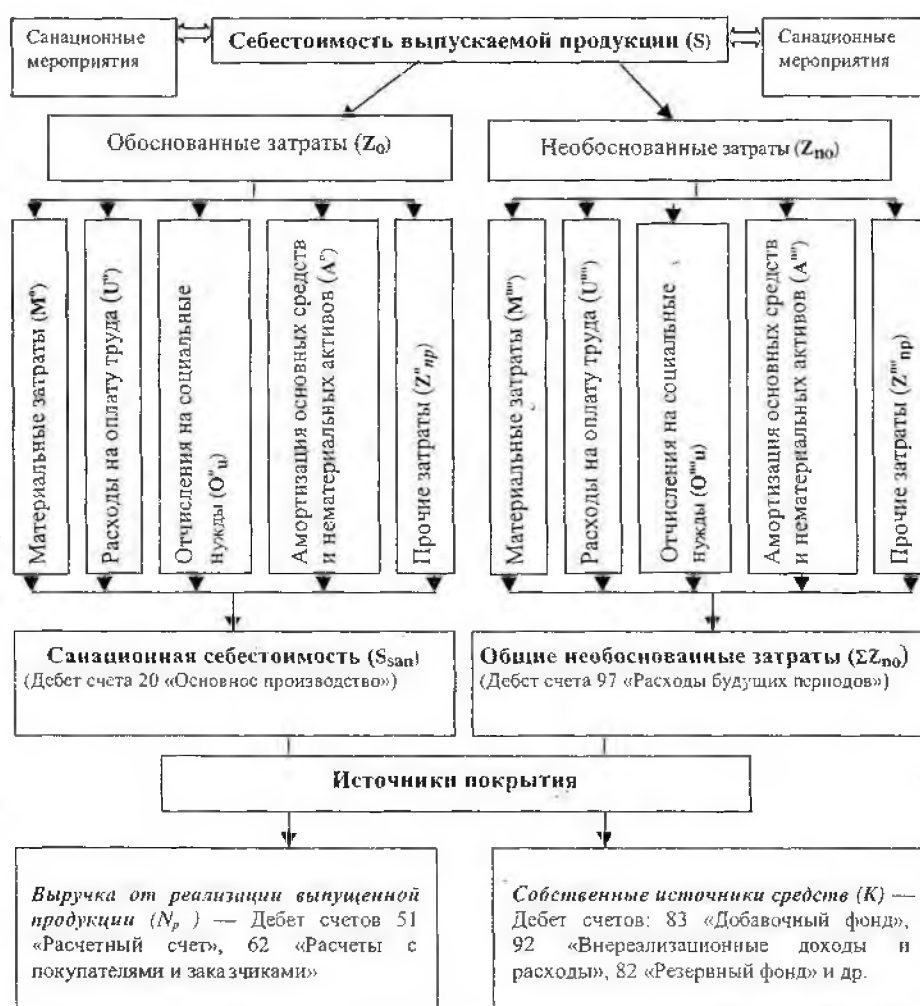


Рис. 2. Схема формирования санационной себестоимости

Таблица 3

Формирование санационной себестоимости на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Дебет	Кредит	Содержание хозяйственной операции
1	20, 25, 26	10, 02, 70, 68, 69 и т.д.	Формирование санационной себестоимости продукции на основе обоснованных затрат
2	97	10, 02, 70, 68, 69 и т.д.	Учет необоснованных затрат
3	43	20	Оприходование готовой продукции по санационной себестоимости
4	83, 84, 82	97	Списание необоснованных затрат

Таблица 4

Открытый перечень необоснованных затрат, подлежащих исключению при расчете санационной себестоимости

	Необоснованные затраты
1. Материальные затраты	Расход материалов на окончательно забракованные изделия. Расход материалов на исправление брака продукции. Завышенные нормы расхода материалов по видам продукции. Расход электроэнергии и топлива сверх установленных предприятию нормативов
2. Расходы на оплату труда	Компенсации за неиспользуемый отпуск. Оплата очередных и внеочередных отпусков. Заработная плата работников предприятия, выплачиваемая за время вынужденного простоя. Заработная плата работников предприятия, не подтвержденная выпуском готовой продукции
3. Отчисления на социальные нужды	Отчисления в ФССН (35%) от расходов на заработную плату, перечисленных в п. 2 таблицы
4. Амортизация основных фондов и нематериальных активов	Амортизационные отчисления по неиспользуемым в производстве продукции основным фондам. Амортизационные отчисления основных фондов, не подтвержденные выпуском готовой продукции. Амортизационные отчисления по неиспользуемым в производстве продукции нематериальным активам
5. Прочие затраты	Отчисления в ФСС и чрезвычайный налог единым платежом (5 %) от расходов на заработную плату, перечисленных в п.2 таблицы. Прочие расходы, не подтвержденные выпуском готовой продукции

Сумма обоснованных затрат представляет собой санационную себестоимость выпускаемой продукции. Следовательно, формулу (3) можно представить в следующем виде:

$$S_f = S_{san} + Z_{no} \quad (4)$$

где  $S_f$  – фактическая себестоимость продукции,  $S_{san}$  – санационная себестоимость,  $Z_{no}$  – необоснованные затраты на производство продукции.

Отсюда санационная себестоимость равна:

$$S_{san} = S_f - Z_{no} \quad (5)$$

Если санационная себестоимость является суммой обоснованных затрат в разрезе экономических элементов, то ее можно описать следующей формулой:

$$S_{san} = M^o + U^o + O_u^o + A^o + Z_{np}^o \quad (6)$$

где  $S_{san}$  – санационная себестоимость,  $M^o$  – материальные затраты обоснованные,  $U^o$  – обоснованные расходы на оплату труда персонала,  $O_u^o$  – отчисления на социальные нужды (обоснованные),  $A^o$  – обоснованная амортизация,  $Z_{np}^o$  – обоснованные прочие затраты.

Необоснованные затраты представляют собой сумму необоснованных затрат в разрезе экономических элементов:

$$Z_{no} = M^{no} + U^{no} + O_u^{no} + A^{no} + Z_{np}^{no} \quad (7)$$

Обоснованные затраты являются подтвержденными фактическим объемом выпуска готовой продукции. Следовательно, порядок их определения можно представить формулой:

$$Z_o = \frac{Q_f}{Q_p} * Z_f \quad (8)$$

где  $Z_o$  – обоснованные затраты на производство продукции,  $Q_f$  – фактический объем производства,  $Q_p$  – проектный объем производства,  $Z_f$  – фактические затраты на производство продукции.

На основе формулы (8) можно составить производственную функцию:

$$Y = f(x_1, x_2) \text{ с системой следующих ограничений:} \quad (9)$$



$$Y > 0, x_1 > 0, x_2 > 0 \quad x_1 \rightarrow \min, x_2 \rightarrow 0, Y \rightarrow \min.$$

где  $Y$  – фактическая себестоимость выпущенной продукции;  $x_1$  – величина обоснованных затрат (санационная себестоимость),  $x_2$  – величина необоснованных затрат, подлежащих исключению.

Основываясь на том, что обоснованные затраты находятся в пропорциональной зависимости от фактических затрат на производство, в общем виде производственную функцию можно представить системой уравнений:

$$\begin{cases} Y = x_1 + x_2 \\ x_1 = a \cdot Y \end{cases} \quad (10)$$

где  $Y$  – фактическая себестоимость выпущенной продукции;  $x_1$  – величина обоснованных затрат на производство продукции,  $x_2$  – величина необоснованных затрат, подлежащих исключению.

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, насколько 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, прочие расходы, амортизация основных фондов и т. д.

В общем виде структуру обоснованных затрат можно описать линейным уравнением:

$$Z_o = b + a \cdot (Y - b), \quad (11)$$

где  $Z_o$  – общая величина обоснованных затрат на производство продукции,  $b$  – величина абсолютно обоснованных затрат,  $Y$  – фактическая себестоимость выпущенной продукции,  $a$  – коэффициент.

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

$$a = \frac{Q_f}{Q_p} \quad (12)$$

Параметр  $a$  отражает тангенс угла наклона прямой, описывающей изменение обоснованных затрат в течение санационного периода.

Описанный порядок расчета санационной себестоимости успешно применяется на ПРУП "Горынский КСМ" с 01.01.2003 г. Его использование позволило предприятию-должнику существенно снизить себестоимость выпускаемой продукции в санационном периоде и улучшить показатели платежеспособности.

Порядок расчета санационной себестоимости на основе выделения обоснованных затрат (в данном примере – амортизационных отчислений) на примере ПРУП "Горынский КСМ" за период с 01.01.03 г. по 01.07.03 г. отражаем в таблице 5.

Графическое отражение динамики санационной и фактической себестоимости за анализируемый период представлено на рисунке 3.

Таблица 5

Порядок расчета санационной себестоимости

	2003 год						
	январь	февраль	март	апрель	май	июнь	июль
1. Объем выпуска продукции, штук	–	–	8	8	–	282	1250
2. Материальные затраты, тыс. руб.	3398	3506	8070	5120	8086	32344	62076
3. Расходы на оплату труда, тыс. руб.	2205	4914	6932	14725	17540	21882	36821
4. Отчисления на социальные нужды, тыс. руб.	772	1641	2426	5200	6139	7659	12887
5. Прочие затраты, тыс. руб.	467	11984	12613	15673	18333	18073	25841
6. Амортизационные отчисления (фактические), тыс. руб.	170728	142442	186359	168564	168262	173033	187192
7. Фактическая себестоимость, тыс. руб. (сумма пп. 2–6)	177570	164487	216400	209282	218360	252991	324817
8. Обоснованная амортизация, тыс. руб. (п. 6 / 5000 · п. 1)	0,0	0,0	298,2	269,7	0,0	9759	46798
9. Санационная себестоимость, тыс. руб. (п. 2 + п. 3 + п. 4 + п. 5 + п. 8)	6842	22045	30339	40988	50098	89717	184423
10. Удельный вес санационной себестоимости в фактической, % (п. 9 / п. 7 · 100)	3,853	13,402	14,02	19,585	22,943	35,463	56,778

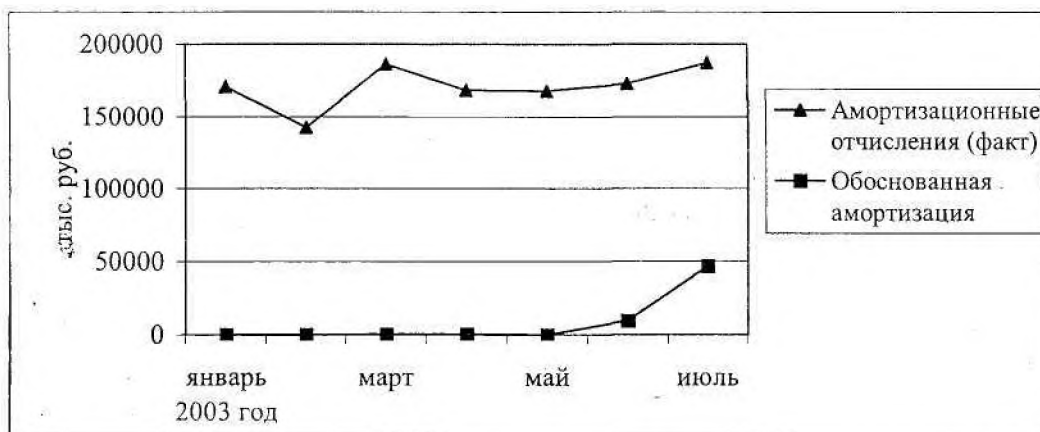


Рис. 3. Динамика фактической и санационной себестоимости продукции

Рассмотренная методика расчета себестоимости позволяет выделить следующие способы ее снижения в период санации:

- 1) проведение санационных мероприятий, приводящих к уменьшению фактической себестоимости отчетного периода;
- 2) уменьшение санационной себестоимости;
- 3) исключение необоснованных затрат.

На основе перечисленных способов снижения себестоимости можно выделить следующие методики оптимизации учета затрат предприятия в условиях санации:

**1. Методика сокращения (снижения) затрат.**

Она направлена как на уменьшение общих затрат на производство продукции вследствие проведения санационных мероприятий, так и на снижение санационной себестоимости выпускаемой продукции.

**2. Методика исключения затрат.**

Данная методика предусматривает выделение из фактической себестоимости продукции необоснованных затрат и поиск мест возникновения. Это позволяет управляющему и дирекции вести конкретную работу по их снижению и ликвидации.

**3. Методика привлечения дополнительных источников.**

Она направлена на получение дополнительных доходов (прибыли от участия в совместной деятельности, арендной платы от сдаваемых в аренду объектов основных средств, получение льготных кредитов, отсрочки по платежам и т. д.) с целью покрытия необоснованных производственных затрат или списания текущих убытков предприятия.

Нельзя однозначно сказать, какая из перечисленных методик является более эффективной. Предприятия-банкроты должны использовать все указанные методики в комплексе. Только тогда они смогут приблизиться к достижению желаемого результата – улучшению финансового положения и повышению платежеспособности.

Приведенный перечень нетрадиционных методов ведения бухгалтерского учета далеко не полный. Их разнообразие будет обусловлено условиями хозяйствования предприятий, глубиной кризиса, компетентностью руководителей и бухгалтеров т. д.

На основе вышеизложенного можно сделать следующие выводы:

1. В условиях кризиса одним из действенных инструментов по выводу предприятия из сложной финансовой ситуации является использование специальных приемов ведения бухгалтерского учета. Инструментом управления затратами является учетная политика предприятия.
2. Применение к предприятию-должнику санационных процедур требует разработки специальных способов и методов бухгалтерского учета, действие которых распространяется только на период санации.
3. В процессе санации перед управляющим ставится задача в восстановлении платежеспособности организации, главной составляющей которой является прибыльность производства. Основным приемом для повышения прибыльности является снижение затрат.
4. В период санации методом управления затратами являются:
  - увеличение объема производства продукции (приводит к снижению затрат на единицу продукции);
  - снижение (исключение) необоснованных затрат, относимых на себестоимость продукции, с целью списания их за счет источников альтернативных, себестоимости.



5. Для расчета санационной себестоимости производственные затраты необходимо подразделить на обоснованные и необоснованные.

6. Расчет санационной себестоимости позволяет выделить необоснованные затраты предприятия по основному производству и нацелить руководство предприятия, находящегося в условиях кризиса, на их снижение и ликвидацию.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 г. № 3321-XII (в ред. Закона от 25.06.2001 г. № 42-З).
2. Закон Республики Беларусь «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» от 24 июня 2000 г. № 2/198.
3. Кивачук В. С., Сенокосова О. В. Особенности перехода на новый порядок начисления амортизации в условиях кризиса/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2003.— № 9.
4. Положение о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. Министерством финансов Республики Беларусь 23.11.2001 г. № 110.

**ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ  
В СИСТЕМЕ ВЗАИМОРАСЧЕТОВ ЗА ВЫПОЛНЕННЫЕ ОБЪЕМЫ  
СТРОИТЕЛЬНО-МОНТАЖНЫХ РАБОТ**

*Д.Т. Солодкий, БГЭУ*

Строительство как отрасль материального производства в технико-экономическом отношении существенно отличается от других отраслей народного хозяйства. Это объясняется особым характером продукции строительства, условиями вложения денежных средств, их освоения и возврата, методами организации и управления строительным процессом, особенностями технологии строительного производства.

В соответствии со ст. 2 Закона Республики Беларусь от 25 июня 2001 года № 42-З «О внесении изменений и дополнений в Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» все субъекты хозяйствования ежегодно обязаны разрабатывать и принимать учетную политику, которая представляет собой совокупность способов и методов ведения бухгалтерского учета, применяемых в организации. Если по конкретному вопросу в нормативных актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией самостоятельно осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утвержденного постановлением Минфина Республики Беларусь от 17 апреля 2002 года № 62. Согласно п. 3.3 «Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)», утвержденных 26 января 1998 года (в действующей редакции), выручка от реализации строительной продукции определяется по мере ее оплаты, либо по мере сдачи выполненных объемов строительно-монтажных работ и предъявления заказчику расчетных документов. Следовательно, строительная организация имеет право самостоятельно выбирать один из методов определения выручки, тем самым, устанавливая способ определения финансового результата своей производственно-хозяйственной деятельности.

Согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 года № 89 [6, с. 14], при способе определения выручки по мере отгрузки и предъявления заказчику расчетных документов хозяйственные операции в бухгалтерском учете будут отражаться следующими записями:

- Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.1 «Выручка от реализации»)** — выручка от реализации строительно-монтажных работ;
- Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.2 «Себестоимость реализации»)** — К-т 20 «Основное производство» — списана себестоимость принятых заказчиком строительно-монтажных работ;
- Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.3 «Налог на добавленную стоимость»)** — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислен НДС;
- Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.5 «Прочие налоги и сборы из выручки»)** — К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» — начислены отчисления в республиканский и местный бюджеты (по ставкам 3% и 1,15% соответственно);
- Д-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации»)** — К-т 99 «Прибыли и убытки» — определен финансовый результат от реализации (прибыль);
- Д-т 99 «Прибыли и убытки» — К-т 90 «Реализация» (субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от реализации»)** — определен финансовый результат от реализации (убыток);