

Рис. 2. Элементы системы управления затратами на производство.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие – М.: ИНФРА-М, 1997. – 392 с.
2. Дж. К. Шим и Дж. Г. Сигел. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Перевод с англ. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 1996. – 344 с. – (Серия “Экономика для практиков”).
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
4. Лебедев П.В. Контроллинг: теория, методика, практика. – Мн. УП «ИВЦ Минфина», 2001. – 152 с.

УДК 65.016.7

**Сенокосова О.В.**

**ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА СТАДИИ САНАЦИИ ПРЕДПРИЯТИЯ-ДОЛЖНИКА**

**Санация** – это процедура конкурсного производства, предусматривающая переход права собственности, изменение договорных и иных обязательств, реорганизацию, реструктуризацию или оказание финансовой поддержки должнику, осуществляемая для восстановления его устойчивой платежеспособности и урегулирования взаимоотношений должника и кредиторов в установленные сроки [2]. Санация предусматривает оздоровление предприятия в результате осуществления оздоровительных мероприятий, заведомо не предполагая его ликвидацию.

В законодательстве Республики Беларусь основное внимание уделяется правовым аспектам банкротства субъектов хозяйствования. Конкретная методология бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций в соответствии с Законом «Об экономической несостоятельности (банкротстве)» в Республике Беларусь на данный момент не разработана. Вместе с тем, от действующей методологии бухгалтерского учета и принятой на предприятии учетной политики зависит эффективность санационных мероприятий.

*Сенокосова Ольга Владимировна, старший преподаватель каф. бухгалтерского учета, анализа и аудита Брестского государственного технического университета.  
Беларусь, БГТУ, 224017, г. Брест, ул. Московская, 267.*

Таблица 1. Расчет обоснованных затрат

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

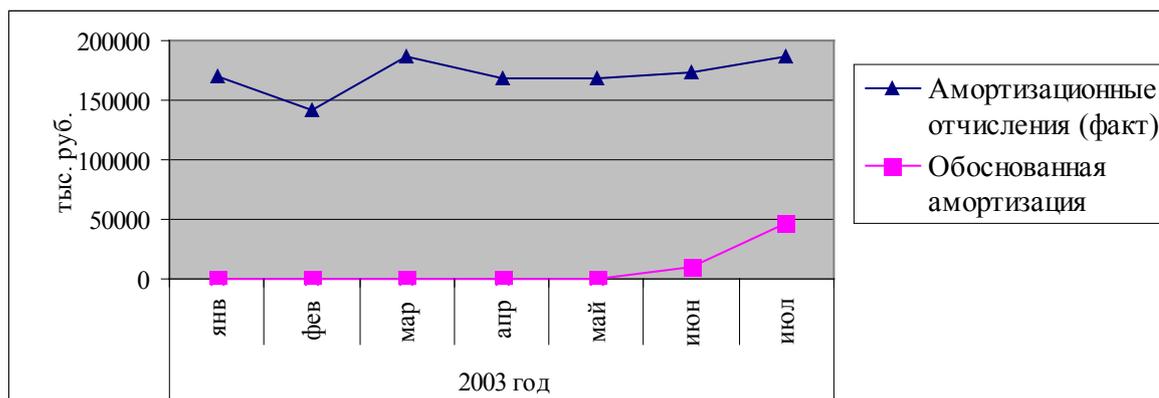


Рис. 1. Сравнение фактически начисленных сумм амортизации с обоснованными.

**Учетная политика** представляет собой выбор предприятием определенных способов ведения и организации бухгалтерского учета, исходя из установленных правил, и особенностей деятельности в конкретных условиях хозяйствования [4].

При формировании учетной политики предприятия по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется самостоятельная разработка предприятием соответствующего способа, исходя из законодательства и целей деятельности предприятия.

Однако, традиционные способы и методы ведения бухгалтерского учета не всегда дают желаемый результат, особенно в таких нестандартных условиях, как процедура банкротства и санации. Нестандартные условия требуют принятия нестандартных решений и в области бухгалтерского учета.

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.

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].

Автором предлагается открытый перечень способов ведения бухгалтерского учета в условиях санации 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 обусловлен переходом на новую амортизационную политику с 01.01.2003 г, однако, его можно применять в любых условиях [3].*

Предложенный способ начисления амортизации предусматривает расчет амортизационных отчислений исходя из срока полезного использования основного средства, который в соответствии с Положением о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утвержденным постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 23.11.2001 г. № 110, может устанавливаться Комиссия, созданная на предприятии.

В соответствии с законодательством, установленный срок полезного использования должен превышать фактический срок службы не менее, чем на единицу.

Сумма доначисляемого износа в этом случае будет рассчитываться как разница между восстановительной стоимостью объектов основных средств, суммой начисленных амортизационных отчислений до применения данного метода расчета амортизации и расчетной остаточной стоимостью объекта (годовой 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. Кроме того, исключается необоснованное завышение себестоимости выпускаемой продукции.

**2. Списание непокрытого убытка прошлых лет и текущего года**

- ✓ *За счет добавочного фонда (фонда переоценки имущества (основных средств))*

Таблица 2. Схема формирования санационной себестоимости

№ 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

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 не приемлемо).

Для организаций-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 статей баланса»).

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 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. Данный метод утвержден Министерством финансов Республики Беларусь Письмом № 03-2-1/24 от 13.01.2004 г. «Об использовании средств фонда переоценки» и рекомендован для широкого применения.

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

#### ✓ Метод выделения обоснованных затрат

Данный метод 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 неучастствующих в производственной деятельности основных фондов, необоснованных общехозяйственных затрат и т. д., рассчитанных на полную загрузку предприятия. По причине низких объемов производства себестоимость одной единицы продукции резко возрастает из-за необоснованного включения затрат.

В связи с этим автор предлагает 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.

Описанный 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.

Расчет обоснованных затрат на примере амортизационных отчислений за период с 01.01.03 г. по 31.07.03 г. по ПРУП «Горынский КСМ» представлен в таблице 1.

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 и, если не получать прибыль, то хотя бы не накапливать убытки.

Описанный 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 продукции с учетом проведенных санационных мероприятий.

Необоснованные затраты можно погашать за счет имеющихся источников средств, в частности за счет добавочного фонда (счет 83).

Система бухгалтерских проводок по расчету санационной себестоимости представлена в таблице 2.

Применяя данный метод оценки готовой продукции необходимо оценивать влияние и эффективность санационных мероприятий.

Использование описанного способа оценки готовой продукции позволит предприятию-должнику существенно снизить себестоимость выпускаемой продукции в санационном периоде и создать предпосылки выхода из кризиса.

Приведенный перечень методов ведения бухгалтерского учета в период санации далеко не полный. Их разнообразие будет обусловлено отраслевыми и технологическими особенностями предприятий, глубиной кризиса, компетентностью и активностью антикризисного управляющего и бухгалтеров.

### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Закон Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности" от 18.10.1994 г. № 3321-XII (в ред. Закона от 25.06.2001 г. № 42-3).
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 по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 17.04.02 г № 62.