

## Проблемы учета общехозяйственных затрат при длительном позаказном производственном цикле

*Accounting issues of managerial costs within the long-term pre-order production cycle*

**Шеткина Лилия Петровна**, магистрант финансово-экономического факультета Полоцкого государственного университета  
**Shetkina Liliya**, Master's Degree student of Finance and Economic Faculty of Polotsk State University  
**e-mail:** shetkina.liya@mail.ru

### Аннотация

В статье выявляется проблема учета общехозяйственных затрат в организациях при длительном позаказном производственном цикле на основе сравнительной характеристики основных показателей платежеспособности при двух вариантах учета затрат: по полной себестоимости и неполной (усеченной) себестоимости. Проводится анализ международных стандартов, касающихся вопроса учета общехозяйственных затрат. Автор приходит к выводу о возможности отнесения общехозяйственных затрат при длительном позаказном производственном цикле, когда дата начала производственной деятельности и дата ее завершения приходятся на различные отчетные периоды, к активам организации, а также предлагает варианты реализации данной возможности.

**Ключевые слова:** учет общехозяйственных затрат, финансовая отчетность, анализ платежеспособности, активы.

### Abstract

The article reveals the problem of accounting of sustaining activity cost in organizations in a long-run ostensible production cycle based on a comparative description of the main solvency indicators for two alternatives of cost accounting which are by total cost and by direct cost. The analysis of international standards of accounting of sustaining activity cost is carried out. The author comes to the conclusion that sustaining activity cost in organizations in a long-run ostensible production cycle, in which the starting date of production activity and its completion date are in different accounting periods, can be assigned to the company's assets. The article contains different ways of such realization.

**Keywords:** managerial costs accounting, financial report, financial sustainability analysis, assets.

Поступила в редакцию / Received: 23.07.2015

Web: <http://elibrary.miu.by/journals/item.eiup/issue.43/article.9.html>

### Введение

Вопросы учета общехозяйственных затрат в практической деятельности организаций являются сложными и порой неоднозначными, требующими теоретического осмысления. Так, в теории бухгалтерского учета можно выделить два варианта признания общехозяйственных затрат.

Первый вариант, учет затрат по полной себестоимости, применялся в отечественном бухгалтерском учете до 2012 года. Этот метод предполагает, что суммы затрат, собранные на счетах бухгалтерского учета 25 «Общепроизводственные затраты» и 26 «Общехозяйственные затраты», подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счета 20 «Основное производство» с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет.

Второй вариант, учет затрат по неполной (усеченной) себестоимости, применяется в настоящее время и предполагает разделение всех затрат за отчетный период на производственные, обусловленные ходом производственного процесса, и периодические, связанные в основном с длительностью отчетного периода. Периодические затраты при втором варианте не включаются в себестоимость продукции, а списываются в конце отчетного периода непосредственно на уменьшение выручки от реализации продукции. «Затраты,

учтенные на счете 26 «Общехозяйственные затраты», списываются с этого счета в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» [1], минуя счета учета затрат. Таким образом, данные виды затрат представляются как расходы периода и относятся на расходы тогда, когда они были фактически произведены, без прохождения стадии запасов, и напрямую участвуют в исчислении прибыли.

### Проблемы учета общехозяйственных затрат при длительном позаказном производственном цикле

К управленческим расходам, по действующему законодательству, относятся косвенные затраты, «связанные с управлением организацией, учитываемые на счете 26 «Общехозяйственные затраты» и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсчет 90-5 «Управленческие расходы») и других счетов» [2]. Данные затраты напрямую не связаны с производством готовой продукции. Это затраты на общее управление организацией в целом (заработная плата с отчислением в фонд социальной защиты административных работников, амортизация административных зданий и офисного оборудования и т.п.). В приложении 21 к типовому плану счетов бухгалтер-

ского учета, утвержденному постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50, дана корреспонденция счета 26 с другими счетами бухгалтерского учета. Она предусматривает затраты, учтенные на счете 26, списывать с этого счета в дебет 08 «Вложения в долгосрочные активы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты», 86 «Целевое финансирование», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, общехозяйственные затраты являются условно-постоянными расходами, которые не связаны с объемами выпуска продукции и должны уменьшить финансовый результат того отчетного периода, в котором они были понесены, независимо от того, поступили ли в эти отчетные периоды доходы от реализации товаров (работ, услуг). Такой подход соответствует МСФО (IAS) 2 «Запасы», так как на счете 26 «Общехозяйственные затраты» обобщается информация о расходах на нужды управления. Но данный порядок учета запасов, согласно международным стандартам, не применяется, например, при учете незавершенного производства, возникающего по договорам строительного подряда, характерной особенностью которых является длительный процесс строительства, начало и окончание которого приходится на разные отчетные периоды.

Также можно выделить особенность определения финансового периода предоставления отчетности. Согласно действующему законодательству, «организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, – промежуточную (квартальную, месячную) отчетность» [3]. Таким образом, исторически сложилось, что информация в виде бухгалтерской отчетности необходима для предоставления в налоговые органы: данные на ее основе формируют отчетность в органы государственного управления и статистики за отчетный календарный год.

В то же время, согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», финансовый период может не совпадать с календарным годом, и периодичность представления финансовой отчетности определяется компанией. Международные стандарты требуют от организации только обеспечения сопоставимости предоставляемой информации. Для отраслей производства с длительным производственным циклом менеджмент организации имеет возможность выбора отчетной даты составления финансовой отчетности, которая была бы наиболее удобна для конкретной компании. Для таких производств логичным и эффективным является предоставление финансовой отчетности на отчетную дату, которая совпадает с началом и окончанием производственного цикла производства продукции.

Если рассматривать отрасли производства с длительным производственным циклом, продолжающимся несколько отчетных периодов (месяцев) с последовательным единичным выпуском продукции по индивидуальным заказам, то изменение методики учета общехозяйственных затрат имеет существенный недостаток. В отдельные месяцы, при активном производственном процессе, отсутствует выручка от реализации продукции, а организация не имеет возможности сдвинуть

дату предоставления отчетности по окончании производственного цикла.

Рассмотрим, как отразится на финансовой отчетности организации применение обоих методов признания общехозяйственных затрат при равенстве других показателей бухгалтерской отчетности; величину общехозяйственных расходов примем равной 100 млн белорусских рублей (таблица 1).

В первом варианте, при учете затрат по полной себестоимости, общехозяйственные затраты, учитываемые на счете 26, переходят в состав незавершенного производства и таким образом учитываются в составе краткосрочных активов организации.

Во втором варианте, при учете затрат по неполной себестоимости, общехозяйственные затраты, учитываемые на счете 26, уменьшают финансовый результат хозяйственной деятельности организации, что приводит к уменьшению собственного капитала.

В Республике Беларусь платежеспособность организаций определяется с использованием трех основных показателей: коэффициента текущей ликвидности, коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами и коэффициента обеспеченности финансовых обязательств активами.

Критерием признания субъекта хозяйствования платежеспособным является наличие коэффициента текущей ликвидности и (или) коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения больше нормативных или равные им [4].

Таким образом, анализируя полученные результаты, можно сделать вывод, что изменение методики учета общехозяйственных затрат негативно сказалось на результатах хозяйственной деятельности и платежеспособности организации (таблица 2).

В рассматриваемом примере убыток в размере 100 млн рублей связан с тем, что предприятие не завершило производство готового продукта в отчетном периоде из-за технологии производственного процесса и не получило выручку от его реализации, одновременно списав общехозяйственные расходы в полном объеме на финансовый результат.

Бухгалтерский баланс, который служит основой для расчета вышеуказанных коэффициентов, является статичной отчетностью и характеризует имущественное и финансово-экономическое состояние предприятия на определенный момент времени, дату составления бухгалтерского баланса. В динамике текущий убыток будет погашен при реализации продукции заказчику в следующем отчетном периоде, т.к. вышеуказанные общехозяйственные расходы заложены в цену реализации.

Практически все пользователи финансовой отчетности используют результаты финансового анализа для принятия решений по оптимизации своих интересов. Собственники анализируют бухгалтерскую отчетность для повышения доходности капитала, обеспечения стабильности организации. Кредиторы и инвесторы анализируют показатели финансовой отчетности, чтобы минимизировать свои риски по займам и вкладам.

Таблица 1 – Сравнительная таблица итоговых показателей баланса при двух вариантах учета затрат (млн руб.)

Активы	Код строки	1-й вариант (при учете затрат по полной себестоимости)	2-й вариант (при учете затрат по неполной себестоимости)
I. Долгосрочные активы			
Итого по разделу I	190	360	360
II. Краткосрочные активы			
Итого по разделу II	290	612	512
<b>Баланс</b>	<b>300</b>	<b>972</b>	<b>872</b>
III. Собственный капитал			
Итого по разделу III	490	142	42
IV. Долгосрочные обязательства			
Итого по разделу IV	590	415	415
V. Краткосрочные обязательства			
Итого по разделу V	690	415	415
<b>Баланс</b>	<b>700</b>	<b>972</b>	<b>872</b>

Таблица 2 – Сравнительная таблица основных показателей платежеспособности при двух вариантах учета затрат

Наименование показателя	1-й вариант, по полной себестоимости	2-й вариант, по усеченной себестоимости	Нормативное значение коэффициента
Коэффициент текущей ликвидности (K1): $K1 = \frac{КА}{КО} = \frac{ББ \text{ стр.290}}{ББ \text{ стр.690}}$	1,47	1,23	$K1 \geq 1,5$
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (K2): $K2 = \frac{СК+ДО-ДА}{КА} = \frac{ББ \text{ стр.490}+ББ \text{ стр.590}-ББ \text{ стр.190}}{ББ \text{ стр.290}}$	0,32	0,19	$K2 \geq 0,2$
Коэффициент обеспеченности финансовых обязательств активами (K3): $K3 = \frac{КО+ДО}{ИБ} = \frac{ББ \text{ стр.690}+ББ \text{ стр.590}}{ББ \text{ стр.300}}$	0,85	0,95	$K3 \leq 0,85$

Можно утверждать, что качество принимаемых решений целиком зависит от качества аналитического обоснования решения, поэтому необходимо нивелировать в бухгалтерском учете особенности учета затрат при длительном производственном цикле по индивидуальному заказу, когда начало и конец производственного цикла приходится на разные отчетные периоды и отсутствует выручка от реализации продукции.

Согласно международному опыту, затраты представляют собой отток экономических выгод, однако в отличие от расходов могут не приводить к уменьшению капитала, так как организация может получить эквивалентный приток выгод. Если выгоды не эквивалентны затратам и компания не может признать актив, за который заплатила, то такие затраты признаются расходами. Актив является одним из ключевых элементов баланса и определяется как «ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлых событий, от которого предприятие ожидает получения будущих экономических выгод» [5].

Таким образом, если компания не может доказать наличия контроля над активами, когда вероятность притока будущих экономических выгод в компанию ничтожна и актив не обладает стоимостью или оцен-

кой, которая может быть надежно измерена, то подобные затраты должны списываться на расходы текущего периода. В рассматриваемом случае на момент осуществления общехозяйственных затрат активно идет процесс производства, в результате которого потребляются ресурсы, следовательно:

- у организации есть уверенность в будущих выгодах исходя из условий заключенного договора на изготовление индивидуального заказа, где определена цена сделки, которая покрывает понесенные затраты;
- существует возможность контроля, поскольку дата отгрузки продукции заказчику точно определена в договорных обязательствах.

Данные выводы подтверждает и международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 11 «Договоры строительного подряда». Необходимость выработки стандарта определена специфическим характером деятельности, осуществляемой по договорам на строительство, дата начала и дата завершения которой приходится на различные отчетные периоды. В данном стандарте предоставлен подробный структурированный перечень затрат по договору на строительство, к которым относятся:

- 1) «затраты, непосредственно связанные с определенным договором;
- 2) затраты, которые относятся к договорной деятельности в целом и могут быть распределены на данный договор; и
- 3) другие затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора. Затраты, которые отдельно возмещаются заказчиком в соответствии с условиями договора, могут включать некоторые общие управленческие затраты и затраты на разработки, возмещение которых предусматривается условиями договора» [6].

Произведенные затраты по договору строительного подряда, по международным стандартам бухгалтерского учета, учитываются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены, и представляются в финансовой отчетности как «Затраты в незавершенном производстве».

### Заключение

Таким образом, по мнению автора, общехозяйственные затраты при длительном позаказном производственном цикле могут быть отнесены в отечественном учете к активам с использованием следующих вариантов:

- в пункте 10 Инструкции 102, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011, добавить в перечень исключительных случаев, установленных законодательством, производство с длительным технологическим циклом, которое в соответствии с учетной политикой будет самостоятельно определять порядок списания общехозяйственных затрат;
- относить общехозяйственные затраты при длительном производственном цикле и отсутствии выручки от реализации на счет 97 «Расходы будущих периодов», предназначенный для обобщения информации о расходах, произведенных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам. В последующих периодах, при окончании процесса производства и отгрузке продукции заказчику, данные расходы относить на расходы данного периода, руководствуясь условием о соответствии понесенных расходов полученным доходам.

### Список литературы

- [1] Об установлении типового плана счетов бухгалтерского учета, утверждении Инструкции о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 29 июня 2011 г., № 50 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: [http://pravo.by/pdf/2011-143/2011-143\(018-096\).pdf#page=32](http://pravo.by/pdf/2011-143/2011-143(018-096).pdf#page=32). – Дата доступа: 21.05.2015.
- [2] Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов [Электронный ресурс] : постановление Министерства финансов Респ. Беларусь, 30 сентября 2011 г., № 102 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: [http://pravo.by/pdf/2012-12/2012-12\(069-112\).pdf#page=35](http://pravo.by/pdf/2012-12/2012-12(069-112).pdf#page=35). – Дата доступа: 21.05.2015.
- [3] О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 // Национальный правовой интернет-портал Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055>. – Дата доступа: 21.05.2015.
- [4] Об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования [Электронный ресурс] : постановление Совета Министров Респ. Беларусь, 12 декабря 2011 г., № 1672. – Режим доступа : <http://www.levonevski.net/pravo/norm2013/num06/d06665.html>. – Дата доступа: 21.05.2015.
- [5] Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса [Электронный ресурс] // Информационные системы Параграф. – Режим доступа: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=31318725](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31318725). – Дата доступа: 21.05.2015.

Mezhdunarodny Standart Finansovoy Otchetnosti (IFRS) dlya predpriyatiy malogo i srednego biznesa [Electronic resource] // Informatsionnyye sistemy Paragraf. – Mode of access: [http://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=31318725](http://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31318725). – Date of access: 21.05.2015.

- [6] Договоры на строительство: Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IAS) [Электронный ресурс] // Официальный сайт компании «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=123289;req=doc>. – Дата доступа: 21.05.2015.

Dogovory na stroitel'stvo: Mezhdunarodny Standart Finansovoy Otchetnosti (IAS) [Electronic resource] // Ofitsial'nyy sayt kompanii «Konsul'tantPlus». – Mode of access: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=LAW;n=123289;req=doc>. – Date of access: 21.05.2015.